



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.721971/2017-40
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1401-003.818 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de outubro de 2019
Recorrentes BENETTI - PRESTADORA DE SERVIÇOS E INCORPORADORA LTDA.
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGENS. PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RECEITA.

Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.

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

IMÓVEL. VENDA SUSPensa. DECISÃO JUDICIAL. IMPEDIMENTO.

Constatado que o imóvel que foi vendido tinha impedimento judicial de uma eventual venda, já quando de sua aquisição, os valores recebidos não devem ser tratados como receitas, devendo sua tributação ser reconhecida apenas quando do fim da restrição imposta, ocasião em que se poderá efetuar o lançamento de ofício em caso de não oferecimento espontâneo.

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

Ano-calendário: 2012

PAGAMENTOS SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO/CAUSA. TRIBUTAÇÃO NA FONTE.

Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso de ofício, vencidos os conselheiros Carlos André Soares Nogueira, Carmem Ferreira Saraiva e Wilson Kazumi Nakayama, que davam parcial provimento e, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para **afastar da tributação as importâncias de R\$ 4.000.000,00 e de R\$ 2.021.087,69**, então relativas ao 1º trimestre e 4º trimestre de 2012, respectivamente, cancelando-se o IRPJ e a CSLL sobre elas lançada.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano – Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos André Soares Nogueira, Carmem Ferreira Saraiva, Wilson Kazumi Nakayama, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues. Ausente o conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

Relatório

Por bem relatoriar o ocorrido, transcrevo o relatório da decisão de piso:

Mediante os Autos de Infração de fls. 02/83, lavrados em 27/03/2017, o sujeito passivo em epígrafe foi intimado a recolher créditos tributários relativos aos impostos e contribuições abaixo discriminados, já incluídos encargos de multas de ofício (de 75% e 150%) e de juros moratórios, correspondentes ao ano-calendário de 2012, assim distribuídos:

[...]

1.1. Nessas peças impositivas, também foram indicados como sujeitos passivos, na condição de responsáveis tributários, em razão de “Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto”, os sócios MARCOS TOLENTINO DA SILVA, CPF nº 004.466.289-05, e ROBERTO ALVARENGA, CPF nº 485.734.938-87.

2. De acordo com as autuações e o Termo de Verificação Fiscal às fls. 192/201, as exigências em apreço decorreram da prática das seguintes infrações:(i) Omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários cuja origem não foi comprovada pela pessoa jurídica, embora intimada para tanto (lançada com multa de ofício de 150%);

(ii) Falta ou insuficiência de declaração e/ou de pagamento do imposto/contribuição devido incidente sobre receitas provenientes de aluguéis e de venda de imóveis, registradas mas não declaradas (lançada com multa de ofício de 75%); e (iii) Pagamentos a beneficiários não identificados, pagamentos sem causa ou de operações não comprovadas, contabilizados ou não, implicando a incidência de IRRF à alíquota de 35% (lançados com multa de ofício de 150%).

3. No aludido Termo de Verificação Fiscal, parte integrante dos lançamentos de ofício, o autor do feito detalha as irregularidades encontradas. No seguimento, transcrevem-se excertos desse documento:

“Início da Fiscalização

1. A fiscalização teve início em 26/04/2016 mediante a ciência postal, ao Termo de Início de Fiscalização, através de cópias enviadas para a empresa e para o sócio responsável, sr Marcos Tolentino da Silva, CPF 004.466.289-05. No referido termo se solicitava da empresa a apresentação de uma série de documentos e livros contábeis e fiscais, demandas as quais a empresa atendeu apenas parcialmente, não obstante pedido de prorrogação de prazo, o qual lhe foi devidamente concedido.

(...)

6. De acordo com o seu contrato social, consubstanciado por intermédio de sua 3a. alteração contratual (de 22/02/2012), em sua cláusula 1a., a sociedade tinha como objetivo a participação em empreendimentos, participação em outras empresas na qualidade de sócia ou acionista, quotista ou associada em qualquer forma permitida pela lei, a administração de bens ativos próprios, moveis ou imóveis, a locação de bens imóveis próprios, a prestação de serviços auxiliares de consultoria administrativa em geral, compra e venda de bens imóveis e moveis exceto a corretagem.

7. A partir da 4a. alteração contratual (de 18/06/2014) incluiu entre seus objetivos também a construção de edifícios.

8. Dos sistemas de controle da SRFB verificamos que a empresa, neste ano calendário de 2012 apresentou a DIPJ com a opção pelo lucro presumido. Informa nesta DIPJ que a sua receita bruta se sujeita ao percentual de 8% na apuração do lucro presumido.

9. A tabela anexa apresenta um extrato dos valores do IRPJ, CSLL, Pis e Cofins declarados pela empresa e foi extraída das DCTF entregues.

Requisição de Movimentação Financeira

10. Da documentação contábil solicitada, o contribuinte entregou apenas o livro caixa, em arquivo PDF. Informou não ter os demais livros. Forneceu também a cópia dos extratos bancários dos seguintes bancos

- Itaú (Ag 7921, CC 88963-5),

- Bradesco (Ag 0653, CC 8947-8 e Ag 0653, CC 9475-7) e

- CEF (Ag 251, CC 1033-2)

Todos os extratos em copia-papel, mas não de acordo com o formato determinado na Carta Circular Bacen 3454/2010.

11. Por este motivo, esta Fiscalização se viu forçada a emitir as RMF 0910100-2016-00019-0 para o Banco Itaú e 0910100-2016-00020-3 para o Bradesco solicitando os extratos no dito formato. Tais RMF foram atendidas em 11/07/2016 e 16/08/2016, respectivamente. Não foi solicitada RMF para a

CEF, pois esta instituição não havia prestado informações deste contribuinte na DIMOF AC 2012.

12. Em prosseguimento, a partir das informações recebidas destes bancos, analisamos inicialmente os lançamentos bancários a crédito, separando-os por tipo de lançamento. Concentramos nossa análise naqueles créditos provenientes de terceiros.

Desconsideramos os créditos referentes a estornos de débitos, crédito de empréstimos bancários e outros financiamento a disposição, operações canceladas ou anuladas, etc por serem créditos sem interesse nesta operação fiscal. Nos casos de transferência online, DOC e TED, desconsideramos aqueles de mesma titularidade, isto é, aqueles provenientes da própria empresa, quando foi possível assim identifica-los nos extratos bancários, através da compatibilização de lançamentos entre as contas informadas acima.

13. Foi elaborada também outra planilha contendo os lançamentos a débitos para terceiros, com vários pagamentos cujas causas e beneficiários não constavam explicitados nos extratos bancários. Também nesta tabela, nos concentramos apenas em débitos para terceiros, isto é, aqueles débitos que não eram dirigidos para contas da própria empresa nestes bancos, Portanto desconsideramos créditos provenientes de resgates de aplicações financeiras da própria PJ, bem como pagamentos de empréstimos bancários, pagamentos de tarifas bancárias, pagamentos de empréstimo e seus encargos e de empresas de serviço público (água, luz, telefone, internet, etc). Também foram desconsiderados as transferências bancárias para contas da própria PJ, quando os extratos permitiram identificar a origem e o destino da mesma empresa ora fiscalizada.

14. Estes créditos e débitos para identificação pela empresa fiscalizada foram sumarizados na tabelas anexas ao Termo de intimação fiscal 01, recebido pela empresa e pelo sr Marcos Tolentino em 01/09/2016 onde se solicitava a sua identificação por parte do contribuinte.

15. O contribuinte atendeu apenas parcialmente às informações solicitadas e de maneira incompleta, não juntando toda a documentação hábil e idônea que provasse suas alegações, como se mostra a na tabela que acompanhou sua resposta de 08/11/2016.

Receitas contabilizadas

16. Através da documentação apresentada pela fiscalizada, verificamos que as receitas sumarizadas por esta Fiscalização na Tabela I - Receitas de aluguéis e de venda de bens, extraídas do Livro Caixa foram provenientes do aluguel e da venda de imóveis próprios.

17. Neste particular, o contribuinte informou que as quantias nos valores de R\$ 2.600.000,00 e R\$ 1.400.000,00 recebidas em 20/03/2012 de EZ Tec Empreendimentos e Participações S/A CNPJ 08.312.229/0001-73 e Kalas Diamante Empreendimentos Imob. Ltda CNPJ 09.432.373/0001-06, respectivamente, foram provenientes da venda de um imóvel para estas empresas (Imóvel da Universidade Municipal de São Caetano do Sul, localizado a Rua Major Cario Del Prete 900, SCS. registrado no 2o. Cartório

do registro de Imóveis de SCS, matrícula 3729. Promessa de Compra e venda R. 20/3729 de 20/03/2012).

18. No entanto, esta negociação de compra e venda foi suspensa por conta da ação popular cível da 3a. Vara Cível de São Caetano do Sul, processo n.º 0019702-03-2011.8.26.0565. A fiscalizada anexou copia da situação do dito processo no qual o Juízo responsável pelo feito determinava em 02/02/2012 a suspensão provisória da compra e venda deste imóvel, a fim de se evitarem danos irreversíveis com a eventual revenda do bem para terceiros, bem como o depósito das prestações vencidas e vincendas em conta judicial a disposição deste juízo.

18. No entanto, apesar da situação desta negociação se encontrar suspensa, a mesma ainda não foi cancelada nem os valores indicados acima, recebidos por conta desta negociação, foram devolvidos ou depositados em juízo, razão pela qual entendemos que o tratamento tributário deva ser de venda efetuada e esta deva ser regularmente tributada.

Mútuos

17. A empresa fiscalizada justificou varias movimentações a crédito e a débito em suas contas bancarias como operações de mutuo entre a empresa e outras empresas listadas nos quadros abaixo, pertencentes ou não aos mesmos sócios da fiscalizada e/ou ao mesmo grupo de empresários, operações nas quais a empresa fiscalizada aparece ora como mutuaria e a outra empresa do grupo aparece como mutuante e em outras vezes a situação contrária.

18. Apresentou cópias dos contratos listados abaixo para justificar as operações de mutuo que alegava ter praticado.

Contratos em que a fiscalizada aparece como **mutuária**.

CNPJ/Nome Mutuante	Sócios	Valor do contrato
02.031.352/0001-30 BAA - ADMINISTRADORA & CONSULTORIA TRIBUTARIA LTDA	MARCOS TOLENTINO DA SILVA ROBERTO ALVARENGA	R\$ 6.000.000,00
04.297.559/0001-86 BENETTI PRESTADORA DE SERVICOS LTDA (NOME FANTASIA B2T)	RICARDO BENETTI LINCOLN PEREIRA VIDAL	R\$ 6.000.000,00
11.368.353/0001-65 ANVIC PARTICIPACOES E ADMINISTRACAO DE BENS LTDA	BENETTI PRESTADORA DE SERVICOS LTDA RICARDO BENETTI	R\$ 3.000.000,00

Contratos em que a fiscalizada aparece como **mutuante**:

CNPJ/Nome Mutuária	Sócios	Valor do contrato
07.098.021/0001-30 BAA - BENETTI CONSULTORIA & PARTICIPACOES LTDA - EPP	MARCOS TOLENTINO DA SILVA ROBERTO ALVARENGA	R\$ 3.000.000,00
07.791.562/0001-40 PAZ ADMINISTRADORA DE ATIVOS	VANESSA NAVARRO ALVARENGA TOLENTINO	R\$ 3.000.000,00
00.163.234/0001-50 REDE NACIONAL DE COMUNICAÇÃO LTDA	GILBERTO ALVES FEITOZA	R\$ 3.000.000,00
11.050.518/0001-56 BAA BENETTI REDE INTERATIVA LTDA ME	GILBERTO ALVES FEITOZA	R\$ 3.000.000,00
08.936.747/0001-68 BRASIL SPACE AIR LOG CONSERVAÇÃO AEREA LTDA	GILBERTO ALVES FEITOZA WALTER TOLENTINO SILVA	R\$ 3.000.000,00
96.673.116/0001-60 ANGROTEL COM. REPRESENTAÇÃO LTDA	ROBERTO ALVARENGA GLORIA APARECIDA NAVARRO	R\$ 3.000.000,00
08.873.763/0001-59 ABC BRASIL NEW TIME COMUNICAÇÃO LTDA ME	GILBERTO ALVES FEITOZA	R\$ 3.000.000,00
53.827.549/0001-10 JPO PRODUÇÕES LTDA	MARCOS TOLENTINO DA SILVA SOCIEDADE PARANAENSE	R\$ 3.000.000,00
00.163.234/0001-50 JORF EMPREEND. PARTICIPAÇÕES LTDA	JOSE ORISMO PEREIRA REYNALDO FIORIO	R\$ 3.000.000,00

19. Verificamos que, para os 3 últimos contratos apresentados na tabela em que a fiscalizada aparece como mutuante (2a. tabela), não foi encontrado nenhum lançamento no qual a mutuária indicada na tabela aparecesse quer como depositante ou quer como beneficiária do crédito/debito, comprovando a operação alegada no aludido contrato. Vale dizer, a fiscalizada apresentou contratos de mútuo de operações em que não aparece nenhum lançamento a crédito ou a débito em seus extratos bancários neste AC 2012.

20. Além disto, todos os contratos acima, tanto aqueles em que a fiscalizada aparece como mutuária, quanto aqueles em que figura como mutuante tem as mesmas cláusulas padrões, com data de início de 01/01/2010 e prazo inicial de 24 meses, podendo ser prorrogável a critério das partes. Estranhamente a empresa JORF Empreendimentos e Participações Ltda, do último contrato apresentado figura neste contrato com o CNPJ da empresa Rede Nacional de Comunicação Ltda, sendo este mais um indicio da ilegitimidade e da inidoneidade destes contratos, a nosso ver, usados apenas para dar aparência de contratos de mútuos para os lançamentos bancários de crédito ou de débito encontrados nos extratos bancários da empresa fiscalizada.

21. Na prática o que se encontrou nas movimentações bancárias indicadas nos extratos foram vários lançamentos a crédito e a débito, na sua maioria sem informação por parte do banco na resposta da RMF quanto ao nome do depositante (caso dos créditos) ou do beneficiário (caso dos débitos). Quando informado o depositante ou o beneficiário do recurso, este se trata de uma terceira empresa ou pessoa física, a princípio sem qualquer relação com as empresas informadas como participantes do mútuo. Enquanto isto, na tabela de justificativa de resposta ao Termo de intimação fiscal 01 por parte do contribuinte, este informou apenas se tratar de operação de mútuo, no qual o depositante ou o beneficiário é informado como alguma empresa do grupo.

Por exemplo, no dia 11/01/2012, há um crédito no banco Itaú de R\$ 395.000,00, no qual o extrato consta como depósito em cheque proveniente de Mapfre Seguros Gerais (CNPJ 61.074.175/0001-38), e no livro Caixa consta como empréstimo de mútuo da Benetti Prestadora de Serviços (CNPJ 04.297.559/0001-86). Lembramos que apesar da grande semelhança com o nome da empresa ora fiscalizada (Benetti Prestadora de Serviços e Incorporadora, CNPJ 08.290.851/0001-28), estas são empresas distintas, e assim devem ser consideradas nas análises de créditos e débitos bancários.

Outro exemplo, no dia 29/06/2012, constam nos extratos dois créditos informados como transferência entre contas provenientes de Sociedade Paranaense P. Ltda, CNPJ 79.093.225/0001-90 e contabilizados no Livro caixa como créditos de mutuo da já referida Benetti Prestadora de Serviços (CNPJ 04.297.559/0001-86).

Vale dizer, os informes de depositante por parte do banco, quando existentes, não guardam qualquer relação com a contabilização de mutuo, e portanto, não podemos considerar que o credito bancário foi justificado pela fiscalizada.

22. Verificamos, na pratica, se tratar de um “entra e sai” de dinheiro nas contas da fiscalizada, sem qualquer propósito indicado além do “operação de mutuo”. É como se as contas bancarias mantidas pela fiscalizada funcionassem de fato como um “caixa” destas varias empresas acima listadas como mutuarias e mutuantes. Não há registro contábil ou documental dos mútuos alem daquele feito no livro Caixa.

23. É desprovido de qualquer lógica empresarial ou comercial que uma mesma empresa, no caso a fiscalizada Benetti Prestadora de Serviços e Incorporadora Ltda, figure no mesmo período como mutuaría e como mutuante, simultaneamente, em contratos de mútuos com outras empresas. Ou ela é bem uma empresa que possui recursos para emprestar a outras ou é empresa que precisa tomar estes recursos.

24. Registre-se, por oportuno, que alguns pagamentos, que a fiscalizada alegou se tratar de mutuo, foram feitos em contas de terceiros, que não estas empresas que participavam do mutuo, e justificados como pagamentos referentes a serviços prestados para as empresas associadas listadas nos quadros anteriores, mas também sem qualquer documentação comprovante do serviço prestado.

Por exemplo, no dia 18/01/2012, encontramos uma Ted do banco Itaú, destinada a Rochilia Zanolle, CPF 026.140.191-27, no valor de R\$ 15.000,00, contabilizada no livro caixa como mutuo com a BAA Adm Consult Tributaria, CNPJ 02.031.352/0001-30.

Outro exemplo, no dia 10/02/2012, há uma transferência bancaria TED do Itaú para Cristiany Rocha, CPF 693.556.651-72, no valor de R\$ 20.000,00 contabilizada no livro Caixa como mutuo com Benetti Prestadora de Serviços anteriormente referida.

Vários outro exemplos de pagamentos, nos quais o beneficiado assim identificado pelo banco não guarda qualquer relação com as empresas listadas anteriormente como mutuantes ou mutuários são mostrados na tabela 3 – pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado.

Assim também encontramos pagamentos identificados como pagamento a fornecedores e contabilizados no Livro Razão como operações de mutuo, ou mesmo como pagamento a fornecedores, mas estes não estão discriminados, desta maneira não permitindo a esta fiscalização verificar de que se trata realmente.

25. Quanto aos contratos de mútuos, estes são feitos sempre de uma forma padrão, e tinham seu objeto com a seguinte redação:

1.1. A mutuante dará em empréstimo recursos financeiros à mutuária, na medida de suas necessidades, de forma sucessiva e continua até o montante de R\$......

1.2.

1.3. Por ocasião de cada remessa de numerário a ser realizado, as partes deverão efetuar os respectivos lançamentos contábeis que suportarão a operação, de forma a manter total controle dos empréstimos efetuados à mutuária.

1.4.

1.5.

1.6. O mutuo previsto neste instrumento obrigará as partes à manutenção de conta corrente específica ("Conta") na qual deverão ser registrados os créditos e débitos resultantes de cada operação de mutuo por elas efetuadas.

26. Ora, depende-se deste entendimento que os recursos devem ser repassados à mutuária e não a terceiros por conta e ordem desta, como ocorreu na maioria dos lançamentos. Além disto, pela documentação apresentada pela fiscalizada, verifica-se que esta não mantinha, ou pelo menos não apresentou a esta fiscalização, os registros contábeis e de controle previstos nos itens 1.3 e 1.6.

27. Como dito anteriormente, apenas alguns registros bancários apresentados na resposta das RMF indicavam estas empresas constantes dos quadros acima como depositantes ou como beneficiárias do lançamento. Em vários lançamentos, constava como origem dos créditos ou beneficiária dos débitos, outras empresas que não aquelas constantes dos quadros de contratos de mútuos anteriormente mostrados.

Omissão de receitas

28. Para os demais lançamentos a crédito, além daqueles provenientes de aluguel de imóveis ou de venda de imóveis (receita regularmente contabilizada), sejam eles indicados como mútuos ou sejam eles sem informação por parte do banco do depositante, e para os quais a resposta da fiscalizada apenas informava o crédito como entrada proveniente de operação de mutuo, mas, no entanto, sem juntar documentação hábil e idônea comprovante da origem e motivação dos recursos, o tratamento será caracterizado, como omissão de receitas e ensejará o lançamento de ofício, nos termos dos artigos 287 e 528 do RIR/99, sem prejuízo de outras sanções legais que couberem.

Destacamos que por força da determinação do art. 528, parágrafo único acima, toda a receita omitida assim apurada será tributada como receita de serviços.

(...)

29. A Tabela 2 – Omissão de Receitas, feita por esta fiscalização, lista os lançamentos de entrada de recursos, cuja origem e motivação não foi comprovada pela fiscalizada, bem como aqueles créditos alegados como

provenientes de operações de mutuo, mas cuja legitimidade e idoneidade não foram comprovadas, como discutimos acima.

Pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado

30. Já no caso de saída de recursos, sem a necessária comprovação com documentação hábil e idônea da motivação e do destino dos recursos, o tratamento será a caracterização como pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado e ensejará o lançamento de ofício, nos termos do art. 674 do RIR/99 que prevê a incidência do IRRF sobre pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. A alíquota aplicável é de 35%, cabendo o reajustamento da base de cálculo conforme § 3º do art. 674, sem prejuízo de outras sanções legais que couberem.

31. A tabela 3 - Pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado resume os lançamentos a este título. Destaca-se novamente que, nesta tabela, o contribuinte indicou os pagamentos como operações de mutuo ou como pagamento de fornecedores, sem qualquer indicação adicional de quais fornecedores se tratava bem como do que se pagava, se era devido pela fiscalizada ou devido por outra empresa qualquer. O mesmo questionamento permanece nos pagamentos identificados como honorários advocatícios.

Multa no lançamento de ofício

32. Acreditamos estarem presentes no caso as condições para a aplicação da multa qualificada, cuja capitulação legal está no §1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, neste caso diretamente vinculada à constatação de que a conduta do sujeito passivo caracterizou as hipóteses previstas nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64 abaixo reproduzidos.

(...)

33. Como mostramos anteriormente, a conduta do sujeito passivo de mascarar o ingresso de recursos de origem não comprovada como créditos advindos de operações de mutuo mantidas junto a varias empresas, bem como a saída de recursos na forma de pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados como sendo pagamentos ou liquidação destes mútuos consistiu em uma conduta maliciosa, abusiva e ilícita no sentido de ludibriar a fiscalização.

34. Agiu portanto o contribuinte com dolo de acordo com o art. 18 I do Código Penal, no qual se diz que uma conduta é dolosa "quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo". Não foi outra senão esta sua a atitude, rotineira e constante, de praticar a sonegação e a fraude, quando incluiu em seus registros contábeis operações de mutuo com o único proposto de mascarar o ingresso de recursos de origem não comprovada em suas contas bancarias.

Sujeição passiva solidária

35. Restou comprovado que o sócios da empresa, Marcos Tolentino da Silva, CPF 004.466.289-05, descrito na cláusula 4a. da 3a alteração do contrato social da empresa, de 22/02/2012, como responsável pela administração da sociedade e Roberto Alvarenga, CPF 485.734.938-87 praticaram as condutas ilícitas descritas acima, mormente aquelas de tentar encobrir a omissão de

receita proveniente de depósitos bancários de origem não comprovada mediante a inclusão nos registros contábeis da conta Caixa de operações de mutuo mantidas pela empresa junto a diversas outras empresas, operações as quais, mesmo devidamente intimada, a empresa não logrou comprovar a legitimidade e veracidade.

36. Acreditamos estarem presentes no caso as condições para a aplicação da sujeição passiva solidária, prevista no art 135 da lei 5.172/66, neste caso diretamente vinculada à constatação de que a conduta do sujeito passivo caracterizou as hipóteses previstas nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64 de sonegação e de fraude. Ademais, a conduta do sujeito passivo de mascarar o ingresso destes recursos não comprovados como créditos advindos de operações de mutuo, bem como a saída na forma de pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado como liquidação destes mútuos consistiu em uma conduta maliciosa, abusiva e ilícita no sentido de ludibriar a fiscalização.

(...)

37. As diferenças de imposto e de contribuições assim apuradas, provenientes de receitas de aluguéis e venda de bens, omissão de receitas e pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, serão exigidas, juntamente com seus acréscimos legais, através de auto de infração, do qual este termo é parte integrante e inseparável. Neste particular, elaboramos as tabela 4 – Insuficiência de recolhimento IRPJ e CSLL, e tabela 5 – Insuficiência de Recolhimento Pis e Cofins relativamente às receitas devidamente contabilizadas, de aluguéis e de venda de imóveis.

(...)”

4. Intimados dos Autos de Infração nos dias 03 e 05/04/2017 (fls. 340/345), por via postal, a contribuinte e os responsáveis tributários protocolizaram em 28/04/2017 (fls. 347/348) a impugnação de fls. 349/407, instruída com os documentos às fls. 408/471.

4.1. Nessa contestação, após o relato dos fatos, os sujeitos passivos alegam, em síntese, o seguinte:

Preliminar

- Nulidade do Auto de Infração por Violação ao Art.142 do CTN

• A renda sujeita à tributação deve ser provada pelo agente fiscal, para ser autorizado o lançamento do tributo. Foi imposto, porém, ao contribuinte, um ônus de demonstrar que depósitos em sua conta bancária não eram receita, sob pena de, em não se comprovando tais origens, haver o lançamento do tributo. Há, como se vê, uma inversão de papéis. Não incumbe ao contribuinte o dever jurídico de provar não auferir renda;

• Cabe ao agente fazendário comprovar que eventuais depósitos nas contas bancárias do contribuinte são renda, como lhe é imposto pelo art. 142 do CTN. Não há dever jurídico de o contribuinte provar que tais depósitos não são renda, pois não é a ele que incumbe o dever de lançar o tributo;

• O silêncio do contribuinte em não exercer o ônus de provar se dados depósitos são, ou não, renda não pode ser interpretado contra si, pois apenas

se dá lógica normal ao sistema, que impõe a eloquência da autoridade administrativa em realizar a referida prova, ou seja, de demonstrar que o depósito é, de fato, renda;

- *Os depósitos em conta bancária deveriam ser apenas um marco, mesmo inicial, de investigação do Fisco, para se aferir ter ocorrido, ou não, renda, não podendo ele se desincumbir desse dever jurídico de perseguição da verdade material dos aspectos fáticos a autorizarem a incidência tributária;*
- *O lançamento ora impugnado não cuidou de assim proceder, devendo ser anulado por ofensa ao art. 142 do CTN. Tal entendimento é confirmado pelo Carf, consoante jurisprudência que transcreve;*

Do Mérito

- Improcedência do Lançamento Relativo a Receitas Contabilizadas Mas Não Declaradas

- *No tocante à falta de pagamento do imposto/contribuição incidente sobre receitas provenientes da venda de imóveis, escrituradas mas não declaradas, verifica-se, pelo arcabouço fático ocorrido, que a venda dos imóveis não pode gerar o conceito de receita tributável, para fins de tributação, pelo fato de não existir a definitividade do ingresso, pois não há a plena titularidade e nem a disponibilidade dos valores;*
- *A venda foi suspensa por fato alheio à vontade do contribuinte, pois se trata de ação judicial proposta por parte diversa daquela que compõe o negócio jurídico da venda dos imóveis. O próprio relatório fiscal admite que a venda está suspensa. Logo, não se pode impor ao contribuinte o reconhecimento de uma receita que, ainda, não se aperfeiçoou;*
- *Tal fato é ainda mais provado por se tratar da consecução do objeto do contribuinte, de venda de bens próprios, que, no caso, são imóveis. Os imóveis, porém, não foram transferidos para o adquirente, pela impossibilidade de ser feita, em razão da suspensão do negócio jurídico. Não houve, pois, o aperfeiçoamento da causa que ensejaria o reconhecimento da receita. Pela impossibilidade de se reconhecer definitivamente a receita, não se pode realizar sua tributação;*
- *Relembre-se à autoridade fazendária que o regime de reconhecimento de receita é o da competência, que exige a materialidade essencial (no caso, a efetivação do negócio jurídico) e a formalidade necessária para seu registro. Isso é necessário para afastar a alegação fazendária. O fato de os valores recebidos pelo início da negociação “não terem sido devolvidos ou depositados em juízo” não é capaz de desfigurar a necessidade de definitividade da receita, para, só assim, se dar seu reconhecimento;*
- *O regime de reconhecimento da receita não pode se transmutar para o de caixa a bel-prazer da Fazenda, apenas pelo fato de haver recebimento parcial do valor, sem análise de todos os aspectos que envolvam o reconhecimento da receita, sob pena de, em sendo assim, autorizar o contribuinte a postergar a tributação, também no critério que melhor lhe aprouver;*
- *Para afastar também a pretensão de estabelecer disponibilidade econômica da renda (caixa) pelo fato de ter recebido o sinal pela venda dos imóveis, a*

sociedade empresária devedora demonstra, agora, a realização do seu depósito judicial, em virtude da propositura da ação civil pública que impugnou e suspendeu a plenitude do negócio jurídico, o que impediu o reconhecimento da receita (Anexo I). O auto, nesse item, portanto, é improcedente;

- Validade dos Mútuos. Inexistência de Receita Tributável

- A premissa da autoridade fazendária é de que os “créditos provenientes de terceiros” são, de fato, receita tributável. A empresa, porém, obteve esses créditos em decorrência de pagamentos de mútuos que realizou para outras empresas. Diante de tal justificativa, dada ainda durante o procedimento fiscal anterior ao lançamento, o Fisco houve por bem desconsiderá-la, com base nas razões ora transcritas do Termo de Verificação Fiscal;*
- Há três aspectos que afastam, por completo, a autuação. O primeiro já é admitido no trecho reproduzido do Termo de Verificação Fiscal. Prova-se, por planilhas (Anexo II, por amostragem), a concordância entre valores obtidos e repassados entre sociedades empresárias integrantes dos grupos de empresas tratadas no item 18 do Termo de Verificação Fiscal. Em todos os casos, os mútuos foram informados nas declarações devidas (DCTFs), além de constituído o crédito tributário relativo ao IOF (Anexo III, por amostragem);*
- As referidas planilhas, portanto, atestam a validade da alegação da sociedade empresária quanto à existência, à materialidade e à efetivação dos “créditos provenientes de terceiros” na condição de pagamento de mútuos;*
- O segundo aspecto a demandar defesa trata da alegada falta de comprovação dos mútuos, pelo fato de não haver relação direta entre os seus pagamentos e as pessoas integrantes do item 18 do Termo de Verificação Fiscal. O instituto jurídico do pagamento por conta e ordem de terceiros é o que efetivamente retrata todos os créditos provenientes de terceiros. A essência do grupo econômico implica tal dinâmica, a ensejar aparente confusão no fluxo financeiro, que, ao cabo, pode ser identificado pela compensação havida entre todos eles;*
- O Termo de Verificação Fiscal, em seu item 24, torna isso fácil de perceber. A Benetti Prestadora de Serviços Ltda realizou mútuo com a impugnante para que aquela pudesse custear obrigações contratuais (Anexo IV) com Cristiany Rocha. Ou seja, Cristiany Rocha recebeu o pagamento, feito pela impugnante diretamente para si, por conta e ordem da sua tomadora de serviços, Benetti Prestadora de Serviços Ltda. O pagamento por conta e ordem é inerente ao instituto jurídico do pagamento, próprio do direito privado, que não pode ser desvirtuado para ampliar a competência tributária de qualquer ente público;*
- Na verdade, o que os contratos de mútuo buscaram atingir foi espécie de contrato de conta corrente, autorizado pela jurisprudência do Carf. Os fatos que ensejam tal espécie de contrato estão devidamente discriminados na continuação do item 24 do Termo de Verificação Fiscal, que transcreve. Não se nega que a jurisprudência do Carf exige, para a perfeita configuração do referido contrato, a observância de determinados requisitos. Confira-se, nesse sentido, a ementa do Acórdão 3102-002.318 (DOU de 06/01/2015), ora reproduzido;*

• Como se sabe, o contrato de mútuo financeiro está definido no art. 586 do Código Civil. No caso dos autos, porém, tanto a contribuinte, como as demais empresas visaram, apenas, a mera administração de contas a pagar e a receber. A falha da sociedade empresária, no caso dos autos, para fins da perfeita adequação de sua conduta à jurisprudência do Carf, foi a falta da escrituração das citadas “contas correntes” em registros auxiliares;

• Ainda que não tenha havido a perfeita prova do contrato de conta corrente, a consequência jurídica dos mútuos, cujos pagamentos foram feitos, dentro do grupo, por conta e ordem entre eles, é o lançamento do IOF. Vale dizer, provada, como está, a realização de pagamentos mediante mera administração de contas a pagar e a receber, entre o mesmo grupo, sem, contudo, se ter a escrituração devida de tais haveres e deveres, o que se tem é a efetivação do mútuo, sendo devido o lançamento do imposto sobre a operação financeira e não o imposto sobre a renda, por omissão de receita, pelo “recebimento de créditos de terceiros”;

• Em suma, o pagamento por conta e ordem, ocorrido no âmbito dos mútuos havidos entre as sociedades empresárias constantes do item 18 do Termo de Verificação Fiscal, desconstitui a premissa de invalidade deles;

• Por fim, o terceiro aspecto que merece ser debatido diz respeito, no âmbito

doutrinário, à distinção entre ingresso e receita. Não é qualquer ingresso de dinheiro que pode caracterizar receita tributável. Cabe ao Fisco perscrutar a natureza desse ingresso, o que é possível com os dados bancários em mãos. Remete-se, assim, à preliminar apontada nesta defesa, como forma de acentuar o vício na autuação, pois cabe à autoridade fiscal investigar a natureza dos ingressos financeiros (“créditos provenientes de terceiros”) para aferir haver, ou não, receita tributável;

• Por todos esses aspectos, deve ser afastado o lançamento de “créditos provenientes de terceiros” como receitas tributáveis, nomeadamente as de origem de mútuos, cujos pagamentos se deram por conta e ordem de empresas pertencentes ao mesmo grupo;

- Defesa da Omissão de Receitas Inerente ao Item do Mútuo

• Como deixam claros os trechos reproduzidos do Termo de Verificação Fiscal, a motivação da omissão de receitas se dá pelo fato de os “créditos provenientes de terceiros” não terem suas origens comprovadas, nomeadamente os mútuos. Por tal razão, no tocante aos mútuos, requer-se, para não ser repetitivo, a aplicação da mesma matéria de defesa tratada no item anterior. Há, porém, outras receitas, tidas como omitidas e lançadas como tributadas, que merecem ser afastadas;

• Com respeito à transferência ocorrida no dia 01/08/2012, realizada pelo sócio administrador Marcos Tolentino Silva, trata-se de manifesto caso de suprimento de caixa, devidamente comprovado pela própria autoridade fiscal, consoante planilha que elaborou, após as informações prestadas pelas instituições financeiras em decorrência da RMF. O suprimento de caixa pode ser provado, nos termos do art. 281 do RIR/1999, mediante comprovação da transferência de recursos, cujo meio hábil capaz é o ato bancário, como agora se procede. Esse depósito, portanto, não pode ser tido como receita tributável;

• *Outro valor tido por receita omitida é a indenização paga por Mapfre Seguros Gerais, por conta de sinistro de objeto segurado pertencente à impugnante, conforme documentos de registro na Anac e apólice de seguro (Anexo V). O cheque de R\$ 395.000,00 refere-se ao pagamento de indenização referente a um helicóptero objeto de sinistro. Esse ponto da autuação, também, é improcedente;*

- Pagamentos a Terceiros Não Identificados. Inexigibilidade do IRRF Lançado

• *Aqui, há duas espécies de defesa. Uma delas, mais uma vez, trata dos valores de mútuos pagos à ordem de terceiros que, no caso, são as empresas arroladas no item 18 do Termo de Verificação Fiscal, sendo certo que a impugnação à essa questão consta de itens anteriores, que tratam do recebimento de valores oriundos desses mesmos mútuos. A defesa se repete porque, assim como se procedia ao pagamento por conta e ordem dessas empresas, também se tinha o recebimento de tais valores para pagamento dos valores emprestados a elas. Isso já está claro e demonstrado, seja nas razões de defesa, seja nas planilhas arroladas;*

• *Há, porém, um outro aspecto inerente às saídas de valores da contribuinte. Antes de imputar pagamentos a terceiros não identificados, não é obrigação da autoridade fazendária apurar se havia lucros de exercícios anteriores? Explica-se. Para fins fiscais, a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, que (I) proceder ao provisionamento e pagamento dos tributos devidos e (II) escriturar contabilmente o lucro, criará as condições para a distribuição de lucros com isenção para seus sócios, nos termos do disposto no art. 48 da IN SRF n.º 93, de 24 de dezembro de 1997;*

• *Vale dizer, sendo isento para os sócios, a destinação desse lucro está a cabo, apenas e tão só, dos desígnios deles. O que cabe ao contribuinte fazer é demonstrar a existência de lucro passível de ser distribuído. Conforme fazem provar os documentos ora trazidos (Anexo VI - Balanços dos anos de 2010 e 2011), o contribuinte possui lucro escriturado em montante suficiente para distribuir no curso do exercício de 2012, ano da autuação;*

• *A mera formalidade de se retirar valores de lucro isento para pagamento de obrigações a cargo da empresa não tem o condão de desnaturar a natureza dessa rubrica, qual seja, a de lucro isento atribuível aos sócios-gerentes. O pagamento a terceiro não identificado só seria tributável caso não houvesse a obtenção de lucro isento, pois ensejaria pagamento imputável à atividade-fim, necessária para auferir lucro. Havendo lucro isento, qualquer pagamento realizado está dentro da margem de liberdade dos seus titulares. O lucro passível de ser distribuído não sofre influência pelos pagamentos realizados a quem quer que seja;*

• *Provado o lucro em exercícios anteriores, qualquer pagamento realizado pela contribuinte deve ser imputado como distribuição de lucros aos sócios, os quais optaram por utilizá-lo para pagamento de gastos dela, sendo desinfluyente o fato de eles serem, ou não, despesas, pois, para fins fiscais, o lucro presumido não perscruta tal cotejo. Por tal razão, é manifestamente improcedente essa parte do lançamento fiscal;*

- Improcedência da Majoração da Multa de 150%. Inexistência de Dolo ou Fraude

- *O lançamento é arbitrário no tocante à qualificação da multa, pela simples razão de que os motivos que levaram à majoração da multa são os mesmos que deram origem ao próprio lançamento fiscal. Ou a bem se tem o lançamento de ofício dos tributos incidentes sobre os valores tidos por omitidos, sejam os recebidos, sejam os pagos, ou a bem se tem o lançamento da multa isolada sobre a conduta de omissão das receitas nas declarações cabíveis. O que não se pode é, ao mesmo tempo, usar como motivação para majoração da multa a própria conduta que deu origem ao lançamento fiscal;*
 - *A razão para se ter procedido a tal enunciação é evidente. A autoridade fazendária tentou atalhar a Súmula n.º 14 do Carf, ora transcrita. Como se viu nesta defesa, as sociedades empresárias, das quais e para as quais o devedor principal obtinha e emprestava dinheiro, mantinham relação estreita para quitação de obrigações mediante pagamentos por conta e ordem uma das outras. Isso não foi escamoteado, escondido ou omitido. Ao contrário do alegado pela autuação, não há dolo passível de ser aferido, para fins de ludibriar a autoridade fazendária;*
 - *E repita-se: a Súmula n.º 14 do Carf exige a “comprovação do evidente intuito de fraude”. Para perquirir o requisito da ‘comprovação’, torna-se necessário aferir fatos materiais efetivos que visassem interferir na consecução do fato gerador da obrigação tributária, para além da mera possibilidade, do que não se desvencilhou a autoridade lançadora. Já no tocante ao requisito ‘evidente intuito de fraude’, o âmbito de pesquisa se dá no elemento subjetivo de dolo do contribuinte. É necessário que o agente fiscal pondere a existência, no caso, de atos de sonegação e fraude, de que trata o § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996;*
 - *Sucedede que a omissão não impediu e nem impede que a autoridade fazendária faça a análise, por si só, dos elementos fiscais e comerciais da impugnante, para, assim, lançar o tributo. Essa conduta do contribuinte, no caso da autuação, não almejou o impedimento da ocorrência do fato gerador, de modo a ser qualificada como fraude. O que caracteriza a fraude, do ponto de vista fiscal, é o dolo. Houve apenas falha na apresentação de dados. Logo, impossibilitado está o aferimento de conduta dolosa. Quanto a esse aspecto, válido é o ensinamento tirado do Carf, consoante ementas que reproduz;*
 - *Não se pode, então, falar em fraude à lei sem que exista dolo e não se pode falar em dolo onde não ocorra uma especial direção subjetiva da consciência e vontade do agente que possa caracterizar-se como ‘intenção fraudulenta’; e, por sua vez, não se pode falar em ‘intenção fraudulenta’ toda vez que a autoridade fazendária tiver a possibilidade de rever as declarações prestadas pelo contribuinte, pois, assim, é impossível a consumação da suposta conduta, ante a eterna vigilância desta autoridade;*
 - *A impugnante, no caso, não agiu com o intuito de impedir, retardar, excluir ou modificar as características essenciais do tributo. Isso, por si só, descaracteriza o conceito de fraude, a evitar seja qualificada a multa, da forma realizada pela autoridade fazendária;*
- Incompetência do Agente Fiscal Para Imputação de Responsabilidade a Administrador*
- *Para atrair a responsabilização subsidiária de que trata o art. 135 do CTN, alegou-se a presença de conduta dolosa dos sócios-gerentes, nos termos dos*

arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964. O puro arbítrio da autoridade fiscal serviu para apurar os atos descritos no caput do art. 135 do CTN, que devem, a teor da jurisprudência do STJ, ser provados, para, só assim, se responsabilizar as pessoas tratadas no inciso III do referido artigo;

- *Em razão desse arbítrio, bem caminhou a jurisprudência do Carf para afastar, da seara de competência dos agentes fiscais, o poder de deflagrar responsabilidade patrimonial transcendente ao contribuinte devedor, por meio de atos como aqueles constantes deste processo (Termo de Declaração de Sujeição Passiva Solidária). Reproduz precedente que guia a referida linha jurisprudencial;*

- *Cabe à PFN, como órgão incumbido da inscrição do crédito em Dívida Ativa, indicar, na inscrição, os co-responsáveis. E para tanto ela prescinde de qualquer termo formal praticado pela fiscalização, a exemplo do citado Termo de Declaração de Sujeição Passiva Solidária, bastando que conclua pela co-responsabilidade a partir dos elementos constantes dos autos. Isso se dá para permitir, após a judicialização da matéria, o exercício da ampla defesa e do contraditório, não quanto à matéria tributária em si, mas, principalmente, quanto aos fatos que, no entender da PFN, deflagraram a transcendência da responsabilização;*

- *É certo, portanto, que a responsabilização de que trata o art. 135, III, do CTN está abrangida pela limitação apurada pelo Carf à competência do agente fiscal para deflagrá-la. Carecendo competência ao agente público que lavrou o termo, ele é nulo e, dele, nenhum efeito será decorrente. Requer-se, assim, a declaração de nulidade do Termo de Solidariedade, por vício de competência para a edição do ato administrativo de que se trata;*

- Impossibilidade de se Estender a Responsabilização do Débito Para os Sócios-Gerentes

- *Demonstrou-se, no tópico anterior, a incompetência do agente fiscal para imputar sujeição passiva aos sócios-administradores com fundamento no art. 135 do CTN.*

Ainda que assim pudesse, à luz do contraditório e do princípio da eventualidade, não estão presentes os requisitos necessários para tal deflagração;

- *Instiga-se a encontrar no art. 135 do CTN, como requisito para a deflagração da responsabilidade subsidiária, a conduta típica prevista no art. 71 ou 72 da Lei n.º 4.502/1964. Já se adianta a resposta: não encontrará. E tal se dá pelo fato de a denominada 'fraude à lei', de que trata o art. 135, III, do CTN, tratar apenas de fraude à lei comercial;*

- *Apenas em casos que tivessem ocorrido fraude à própria estrutura da sociedade empresária devedora, em desobediência à lei comercial de regência, é que se autorizaria a transcendência da responsabilização patrimonial, de forma subsidiária, ao sócio administrador. Isso está assentado na jurisprudência do STJ, conforme trecho da ementa do Recurso Especial n.º 1.104.064 (1ª T., Rel. Min. Luiz Fux, D.J. de 14/12/2010), ora transcrito;*

- *No caso dos autos, não houve qualquer ato atentatório às leis comerciais de regência da sociedade empresária que ensejassem, em última análise, a*

eventual dissolução dela ou até mesmo a ameaça de tal desiderato. O limite do alcance do conceito de 'fraude à lei' de que trata o art. 135, III, do CTN já foi, de há muito, assentado pela jurisprudência do STJ.

Apenas depois de configurada a responsabilidade pessoal do administrador, por atos outros de violação à lei comercial, é que se pode cogitar a sua fraude tratada no dispositivo arrolado pela autoridade fazendária, no termo de sujeição passiva;

- A caracterização como mútuos de valores pagos e recebidos de outras sociedades empresárias, das quais os peticionários ora responsabilizados sejam, também, sócios, não enseja ato fraudulento, capaz de atrair a responsabilização pessoal do peticionário, por não estar presente o requisito do art. 135, III, do CTN, vale dizer, a fraude à lei comercial;*

- Tributação Reflexa. Improcedência

- No tocante à tributação reflexa, a título de CSLL, PIS e Cofins, toda a argumentação lançada nos vários tópicos alinhavados nesta defesa se aplicam como luva, para afastar a natureza de receita omitida ou aquela escriturada, mas não declarada, nos termos aduzidos. Requer-se, também, a sua improcedência, bem como da multa a ela vinculada;*

- Pedido

- Ao fio do exposto, requer-se o reconhecimento da preliminar alinhavada, para anular todo o Auto de Infração, pelo fato de não se poder abrir mão do dever de se investigar a natureza do fato impositivo, a cargo, apenas, da autoridade fazendária;*

- Acaso não seja reconhecida a preliminar, requer-se a improcedência do mérito do Auto de Infração, pelo fato de não haver nenhuma conduta contrária ao direito tributário, pelas justificativas arroladas;*

- Acaso se mantenha o Auto de Infração, nas condutas arroladas contrárias à aferição da matéria tributável, requer-se a minoração da multa majorada, em razão de não haver o caractere fraudulento – dolo, para afastar a matéria tributável – pelo fato de se tratar de interpretação do contribuinte ao fato que supostamente lhe dera origem;*

- Requer-se seja julgada improcedente a sujeição solidária (no caso, subsidiária), pois o agente fazendário é incompetente para dar vazão a tal responsabilização, nos termos da jurisprudência do Carf; e*

- Acaso se vislumbre sua competência para tanto, requer-se seja, ainda assim, julgada improcedente a sujeição passiva solidária (no caso, subsidiária), pois não há violação de lei comercial, hábil a ensejar a responsabilidade de que trata o art. 135 do CTN, fundamento único utilizado no lançamento para realizar a responsabilização.*

5. Em atendimento às solicitações constantes do despacho de fls. 486/488, proferido por membro da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA, o autor do procedimento fiscal exarou Relatório de Diligência (fl. 409), por meio do qual informa que anexou a requerida planilha do Anexo 01 do Relatório Fiscal – IRRF (fls. 410/413), cientificando

ainda desse documento a contribuinte e os responsáveis tributários (fls. 414/415) para, no prazo de 30 dias, querendo, se manifestassem em relação à matéria ali contida, nos termos do art. 35 do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011.

5. Em atendimento às solicitações constantes do despacho de diligência às fls.486/488, proferido por membro da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA, foram juntados aos autos do processo fotocópias dos instrumentos particulares de contratos de mútuo relacionados nas planilhas integrantes do aludido despacho (fls. 492/539), bem como da certidão do registro do imóvel abaixo identificado (fls. 540/579).

5.1. Anexou-se, ainda, contrato de promessa de compra e venda e outras avenças (R.20/3729), de 20/03/2012, pactuado com Kallas Diamante Empreendimentos Imobiliários Ltda, do imóvel de matrícula n.º 3.729, do 2º Cartório de Registro de Imóveis de São Caetano do Sul/SP (fls. 594/627), apresentado pela atuada em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal n.º 1, de 20/11/2017 (fl. 581).

5.2. Mediante o referido Termo de Intimação Fiscal, a contribuinte e os responsáveis tributários também foram cientificados em 21/11/2017 (fl. 583) e 24/11/2017 (fls. 587/590), respectivamente, dos documentos acostados às fls. 492/579, para, no prazo de 30 (trinta) dias, querendo, se manifestassem exclusivamente a respeito da matéria neles tratada. Esse prazo decorreu sem que os sujeitos passivos tivessem oferecido qualquer manifestação.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso, praticamente, repete os temas já trazidos em sua impugnação.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchido os requisitos de admissibilidade dos recursos, voluntário e de ofício, deles conheço.

Das infrações

Conforme consta no Auto de Infração:

APURAÇÃO INCORRETA DO IMPOSTO

INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECONHECIMENTO DO IMPOSTO

Falta ou insuficiência de declaração e/ou pagamento do imposto devido, referente a receitas escrituradas provenientes de alugueis e de venda de imóveis, conforme termo de verificação em anexo.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Imposto (R\$)</i>	<i>Multa</i>
<i>31/03/2012</i>	<i>76.280,00</i>	<i>75,00</i>
<i>30/06/2012</i>	<i>1.368,00</i>	<i>75,00</i>
<i>30/09/2012</i>	<i>1.200,00</i>	<i>75,00</i>
<i>31/12/2012</i>	<i>35.897,86</i>	<i>75,00</i>

Enquadramento Legal: Arts.518 e 841, inciso IV, do RIR/99.

No TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL - TVF, os detalhes relativos à autuação:

Receitas contabilizadas

16. Através da documentação apresentada pela fiscalizada, verificamos que as receitas sumarizadas por esta Fiscalização na Tabela I - Receitas de alugueis e de venda de bens, extraídas do Livro Caixa foram provenientes do aluguel e da venda de imóveis próprios.

17. Neste particular, o contribuinte informou que as quantias nos valores de R\$ 2.600.000,00 e R\$ 1.400.000,00 recebidas em 20/03/2012 de EZ Tec Empreendimentos e Participações S/A CNPJ 08.312.229/0001-73 e Kalas Diamante Empreendimentos Imob. Ltda CNPJ 09.432.373/0001-06, respectivamente, foram provenientes da venda de um imóvel para estas empresas (Imóvel da Universidade Municipal de São Caetano do Sul, localizado a Rua Major Carlo Del Prete 900, SCS. registrado no 2o. Cartório do registro de Imóveis de SCS, matrícula 3729. Promessa de Compra e venda R. 20/3729 de 20/03/2012).

18. No entanto, esta negociação de compra e venda foi suspensa por conta da ação popular cível da 3a. Vara Cível de São Caetano do Sul, processo nº 0019702-03-2011.8.26.0565. A fiscalizada anexou copia da situação do dito processo no qual o Juízo responsável pelo feito determinava em 02/02/2012 a suspensão provisória da compra e venda deste imóvel, a fim de se evitarem danos irreversíveis com a eventual revenda do bem para terceiros, bem como o depósito das prestações vencidas e vincendas em conta judicial a disposição deste juízo.

18. No entanto, apesar da situação desta negociação se encontrar suspensa, a mesma ainda não foi cancelada nem os valores indicados acima, recebidos por conta desta negociação, foram devolvidos ou depositados em juízo, razão pela qual entendemos que o tratamento tributário deva ser de venda efetuada e esta deva ser regularmente tributada.

Na Tabela IV – Apuração IRPJ e CSLL (receita contabilizada) – Insuficiência de recolhimento (fls.96), O IRPJ apurado e lançado de ofício:

	Receita aluguel (trib a 32%)	Receita venda bens (tribut a 8%)	Lucro Presumido	IRPJ apurado	IRPJ declarado	IRPJ a lançar	BC CSLL	CSLL apurado	CSLL declarado	CSLL a lançar
Janeiro	9.500,00	-								
Fevereiro	9.500,00	-								
Março	9.500,00	4.000.000,00	329.120,00	78.280,00	504,00	75.776,00	323.420,00	29.107,80	302,40	28.805,40
I Trim	28.500,00	4.000.000,00								
Abril	9.500,00	-								
Mai	9.500,00	-	9.120,00	1.368,00	504,00	864,00	3.000,00	270,00	302,40	-
Junho	9.500,00	-								
II Trim	28.500,00	-								
Julho	9.500,00	-								
Agosto	9.500,00	-	8.000,00	1.200,00	504,00	696,00	2.214,16	199,27	302,40	-
Setembro	9.500,00	-								
III Trim	28.500,00	-								
Outubro	9.500,00	-								
Novembro	9.500,00	1.921.087,69	187.591,44	35.897,86	504,00	35.393,86	161.687,02	14.551,83	302,40	14.249,43
Dezembro	6.451,34	100.000,00								
IV Trim	18.451,34	2.021.087,69								
Total 2012	100.451,34	6.021.087,69				112.729,86				43.054,83

Conforme relatoriado, portanto, no TVF, as receitas foram contabilizadas, mas não se apurou e recolheu o imposto de venda de imóveis, no caso, decorrente daqueles valores já mencionados, de R\$ 4.000.000,00 e de R\$ 2.021.087,69, considerados na tabela supra.

A Fiscalização está apenas lançando de ofício o imposto que entende deva ser apurado e recolhido, com base nas receitas contabilizadas, ou seja, apurou o valor do imposto sob as regras de apuração do lucro presumido, e, em nenhum momento questionou a maneira como foram contabilizadas tais receitas, nem fez qualquer alteração de valor nas receitas escrituradas.

Tanto é assim que o enquadramento legal é **genérico**, de forma que não se pode aqui ficar discutindo a montanha de fatos e atos legais e normativos citados na decisão recorrida.

O que a Fiscalização apontou e afirmou é que o momento de se reconhecer a receita foi no ato da celebração do contrato, pouco importando aí se havia uma situação eventualmente impeditiva à efetiva realização do negócio pactuado entre as partes. De se reproduzir novamente a motivação do lançamento:

18. No entanto, apesar da situação desta negociação se encontrar suspensa, a mesma ainda não foi cancelada nem os valores indicados acima, recebidos por conta desta negociação, foram devolvidos ou depositados em juízo, razão pela qual entendemos que o tratamento tributário deva ser de venda efetuada e esta deva ser regularmente tributada.

A DRJ solicitou, por meio de diligências, o contrato então mencionado no TVF, acerca da venda do imóvel em questão, algo que a Fiscalização nem preocupou-se em anexar aos autos, o que me leva a crer que estava firme em suas convicções de que deveria a receita contabilizada ser objeto de tributação, independentemente do que constava no referido contrato.

A DRJ, por sua vez, promoveu uma cuidadosa leitura no contrato, ocasião em que agregou vários comentários:

27. Compulsando o Contrato de Promessa de Compra e Venda e Outras Avenças (fls. 595/612), assinado em 20/03/2012, atinente à negociação do imóvel já referido anteriormente, verifica-se que a cláusula 3ª, alínea "i", desse contrato confirma que a contribuinte efetivamente recebeu, na data em referência, a quantia de R\$ 4.000.000,00 (em parcelas de R\$ 2.600.000,00 e R\$ 1.400.000,00), a título de sinal e princípio de pagamento, parcelas essas

devidamente registradas em seu Livro Caixa (fls. 85 e 109) na data de recebimento. O preço total do imóvel somou R\$ 77.500.000,00, a ser pago de modo parcelado.

*27.1. Ademais disso, observa-se também que tal contrato contém apenas cláusula resolutiva, **inexistindo qualquer cláusula suspensiva expressa** (ambas reguladas nos arts.121 a 130 do Código Civil). Com efeito, veja-se o que estabelece a cláusula 8ª, alínea “f”, do documento em apreço:*

“Cláusula 8 – DA CLÁUSULA RESOLUTIVA EXPRESSA: O presente contrato, sem prejuízo das hipóteses legais de resolução contratual, previstas em lei, e também sem prejuízo das demais cláusulas contratuais, ora ajustadas, será automaticamente resolvido, de pleno direito, por escolha, por opção e a critério único e exclusivo da PROMITENTE-COMPRADORA até a efetiva outorga da Escritura Pública de Compra e Venda, mediante simples envio de prévia notificação extrajudicial à PROMITENTE-VENDEDORA, nos seguintes casos:

(...)

f) eventualidade de surgimento de fatos alheios à vontade das partes contratantes que impliquem em risco e/ou insegurança jurídica ao presente contrato, tais como a simples instauração de Inquérito Civil ou o ajuizamento de Ação Civil Pública pelo Ministério Público Federal ou Estadual tendo como objeto, direto ou indireto, a aquisição do imóvel pela PROMITENTE-VENDEDORA na licitação mencionada nos itens “d” e “e” dos “Considerandos”, a exclusivo critério da PROMITENTE-COMPRADORA;

(...)” [Grifou-se.]

A DRJ, ao meu sentir, adicionou uma série de argumentos que sequer foram aventados pela Fiscalização, estendendo o raio de ação acusatória, chegando a pesquisar que a ação judicial transitou em julgado somente em 11/05/2018, tendo concluído:

30.2. Cumpre informar, por fim, que a compra e venda do aludido imóvel não se encontra mais suspensa, pois foi julgada improcedente a ação popular que pleiteou a nulidade do procedimento licitatório para alienação desse imóvel, tendo a sentença proferida (fls.655/657) transitado em julgado na data de 11/05/2018 (fls. 658/659), não estando mais sujeita essa negociação, portanto, à condição resolutiva em comento.

31. Em suma, tratando o caso dos autos de venda a prazo de imóvel por empresa do lucro presumido, optante pelo regime de caixa, a tributação dos valores pagos a título de sinal deve ser efetuada na medida de seus efetivos recebimentos, nos termos dos dispositivos citados no parágrafo 25.1, retro. Logo, andou bem o autor do feito, uma vez que procedeu à autuação da forma aqui descrita, pelo que deve ser mantida a exigência fiscal correspondente.

Discordo, **data vênia**, de tal entendimento e da conclusão dada pela DRJ.

Notório que a venda estava **suspensa**, fato não ignorado pela autoridade autuante e, independente do acordado (em 20/03/2012) entre as partes, já havia uma determinação do Juízo (antes, em 02/02/2012) para que se impedisse qualquer tentativa de venda. No TVF, a autoridade fiscal afirma sem hesitação de que “A fiscalizada anexou cópia da situação do dito

processo no qual o Juízo responsável pelo feito determinava em 02/02/2012 a suspensão provisória da compra e venda deste imóvel....”

Se a Recorrente não fez os depósitos mencionados na determinação judicial, isto não quer dizer que o impedimento à negociação deixou de existir, enfim, entendo que não se deveria registrar os valores recebidos como receitas, mas sim como um adiantamento de clientes, pois a venda poderia não se efetivar.

Com a definição dada pela Justiça, - então informada pela DRJ-, da ação tendo sido transitada em julgado em 11/05/2018, favorável à Recorrente, entendo que somente aí deveria ser contabilizada a receita e recolhido o imposto correspondente, relativo à venda do imóvel, agora sem qualquer obstáculo jurídico.

Portanto, neste item da autuação, entendo que se deva **afastar da tributação as importâncias de R\$ 4.000.000,00 e de R\$ 2.021.087,69**, então relativas ao 1º trimestre e 4º trimestre de 2012, respectivamente, cancelando-se o IRPJ e a CSLL lançado sobre estas importâncias.

A outra infração

Ainda no Auto de Infração, tem-se a tributação de omissão de receitas com base no disposto no art.42 da Lei nº 9.430, de 1996, com os valores apurados incidindo multa de ofício qualificada.

Conforme consta no TVF, a autoridade fiscal recebeu extratos bancários em cópia-papel, em desacordo com carta circular do BACEN, ocasião em que emitiu as RMF às instituições financeiras ali nominadas.

O relato fiscal:

12. Em prosseguimento, a partir das informações recebidas destes bancos, analisamos inicialmente os lançamentos bancários a credito, separando-os por tipo de lançamento. Concentramos nossa análise naqueles créditos provenientes de terceiros. Desconsideramos os créditos referentes a estornos de débitos, credito de empréstimos bancários e outros financiamento a disposição, operações canceladas ou anuladas, etc por serem créditos sem interesse nesta operação fiscal. Nos casos de transferência on-line, DOC e TED, desconsideramos aqueles de mesma titularidade, isto é, aqueles provenientes da própria empresa, quando foi possível assim identifica-los nos extratos bancários, através da compatibilização de lançamentos entre as contas informadas acima.

13. Foi elaborada também outra planilha contendo os lançamentos a débitos para terceiros, com vários pagamentos cujas causas e beneficiários não constavam explicitados nos extratos bancários. Também nesta tabela, nos concentramos apenas em débitos para terceiros, isto é, aqueles débitos que não eram dirigidos para contas da própria empresa nestes bancos, Portanto desconsideramos créditos provenientes de resgates de aplicações financeiras da própria PJ, bem como pagamentos de empréstimos bancários, pagamentos de tarifas bancarias, pagamentos de empréstimo e seus encargos e de empresas de serviço publico (água, luz, telefone, internet, etc). Também foram

desconsiderados as transferências bancárias para contas da própria PJ, quando os extratos permitiram identificar a origem e o destino da mesma empresa ora fiscalizada.

14. Estes créditos e débitos para identificação pela empresa fiscalizada foram sumarizados na tabelas anexas ao Termo de intimação fiscal 01, recebido pela empresa e pelo sr Marcos Tolentino em 01/09/2016 onde se solicitava a sua identificação por parte do contribuinte.

15. O contribuinte atendeu apenas parcialmente às informações solicitadas e de maneira incompleta, não juntando toda a documentação hábil e idônea que provasse suas alegações, como se mostra a na tabela que acompanhou sua resposta de 08/11/2016.

Por meio do **Termo de Intimação Fiscal 01** (fls.203 a 233, abrange outros termos também), a Contribuinte foi intimada para:

2. Justificar a origem (nome e CPF/CNPJ) e a razão por ter recebido os créditos bancários informados nos extratos bancários e listados na tabela 1 anexa. A documentação hábil e idônea comprovante desta justificativa deverá estar disponível para eventual consulta.

3. Justificar o destino (nome e CPF/CNPJ) e a razão por ter efetuado os débitos bancários informados nos extratos bancários e listados na tabela 2 anexa. Nos casos em que coubesse o recolhimento de IRRF, informar se foi feito tal recolhimento. A documentação hábil e idônea comprovante desta justificativa, bem como os DARF do IRRF, deverão estar disponíveis para eventual consulta.

Na tabela 1, anexa ao Termo, os valores de crédito somam R\$ 11.495.095,54, enquanto que na tabela 2, os débitos totalizam R\$ 14.987.964,70, no ano de 2012.

Da análise dos documentos apresentados, a Fiscalização elaborou nova tabela, então expurgada dos créditos comprovados, acostada às fls.86 a 87, **Tabela II – Omissão de Receitas – Lançamentos a crédito sem comprovação de origem e/ou motivação**, totalizando no ano, então, a importância de **R\$ 6.901.983,96**.

Do lado dos débitos bancários, da análise dos documentos apresentados, a Fiscalização elaborou nova tabela, então expurgada dos débitos comprovados, acostada às fls.88 a 95, **Tabela III – Pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado – Lançamentos a débito sem comprovação de destinatário e/ou motivação**, totalizando no ano, então, a importância de **R\$ 8.509.877,45**.

Relativamente aos créditos bancários apontados como de origem não comprovada, a Contribuinte teria informado que tratar-se-iam de operações de contratos de mútuo, ocasião em que apresentou cópias dos contratos, realizados com várias empresas, algumas com os mesmos sócios da fiscalizada.

A Fiscalização não aceitou os contratos como comprovação dos créditos bancários, esclarecendo que em alguns contratos a Contribuinte figurava como mutuária e em

outros como mutuante, entre os contratos de mútuo apresentados, verificaram que para três contratos não havia nenhum lançamento a crédito ou a débito nos extratos bancários.

Ainda, todos os contratos tem as mesmas cláusulas, com a mesma data de início e mesmo prazo, sendo que uma das empresas que figurava em um contrato apresentava um CNPJ de outra empresa. Esclarece a Fiscalização que os extratos bancários não identificavam, em sua grande maioria, os depositantes ou beneficiários e, quando havia uma identificação, verificaram que se tratava de uma pessoa física ou jurídica sem qualquer relação com os contratos de mútuo.

A Fiscalização trouxe vários exemplos de inconsistências nas informações prestadas, as quais, entretanto, sequer foram debatidas no recurso voluntário.

No referido recurso, a Recorrente limita-se a transcrever excerto de decisão judicial que abordava situação em que se mostrava prevalência da substância em detrimento da formal, por força de algumas citações feitas na decisão recorrida.

De se esclarecer que a decisão recorrida manteve a autuação nos termos em que apurada pela autoridade autuante, acrescentando, entretanto, que os referidos contratos não se revestiriam das formalidades necessárias para produzir efeitos perante a Fazenda Pública, além de tecer considerações acerca da distinção entre contratos de mútuo e contratos de conta corrente, situações que não foram objeto da acusação fiscal, de forma que aqui deixo de comentar eventuais alegações trazidas no recurso voluntário sobre tais posições assumidas pela DRJ, até porque estas questões, reitero-se, não foram a razão de decidir da DRJ, tendo funcionado apenas como comentários adicionais.

O fato é que as alegadas transferências entre as empresas e a Recorrente não se revelaram comprovadamente como sendo originadas de contratos de mútuo, o que me faz partilhar da conclusão da autoridade fiscal. Eis algumas:

Vale dizer, os informes de depositante por parte do banco, quando existentes, não guardam qualquer relação com a contabilização de mutuo, e portanto, não podemos considerar que o crédito bancário foi justificado pela fiscalizada.

22. Verificamos, na pratica, se tratar de um “entra e sai” de dinheiro nas contas da fiscalizada, sem qualquer propósito indicado além do “operação de mutuo”. É como se as contas bancarias mantidas pela fiscalizada funcionassem de fato como um “caixa” destas varias empresas acima listadas como mutuarias e mutuantes. Não há registro contábil ou documental dos mútuos, além daquele feito no livro caixa.

23. É desprovido de qualquer lógica empresarial ou comercial que uma mesma empresa, no caso a fiscalizada Benetti Prestadora de Serviços e Incorporadora Ltda, figure no mesmo período como mutuaria e como mutuante, simultaneamente, em contratos de mútuos com outras empresas. Ou ela é bem uma empresa que possui recursos para emprestar a outras ou é empresa que precisa tomar estes recursos.

[...]

25. Quanto aos contratos de mútuos, estes são feitos sempre de uma forma padrão, e tinham seu objeto com a seguinte redação:

1.1. A mutuante dará em empréstimo recursos financeiros à mutuária, na medida de suas necessidades, de forma sucessiva e contínua até o montante de R\$......

1.2.

1.3. Por ocasião de cada remessa de numerário a ser realizado, as partes deverão efetuar os respectivos lançamentos contábeis que suportarão a operação, de forma a manter total controle dos empréstimos efetuados à mutuária.

1.4.

1.5.

1.6. O mutuo previsto neste instrumento obrigará as partes à manutenção de conta corrente específica ("Conta") na qual deverão ser registrados os créditos e débitos resultantes de cada operação de mutuo por elas efetuadas.

26. Ora, depende-se deste entendimento que os recursos devem ser repassados à mutuária e não a terceiros por conta e ordem desta, como ocorreu na maioria dos lançamentos. Além disso, pela documentação apresentada pela fiscalizada, verifica-se que esta não mantinha, ou pelo menos não apresentou a esta fiscalização, os registros contábeis e de controle previstos nos itens 1.3 e 1.6.

27. Como dito anteriormente, apenas alguns registros bancários apresentados na resposta das RMF indicavam estas empresas constantes dos quadros acima como depositantes ou como beneficiárias do lançamento. Em vários lançamentos, constava como origem dos créditos ou beneficiária dos débitos, outras empresas que não aquelas constantes dos quadros de contratos de mútuos anteriormente mostrados.

Omissão de receitas

28. Para os demais lançamentos a crédito, além daqueles provenientes de aluguel de imóveis ou de venda de imóveis (receita regularmente contabilizada), sejam eles indicados como mútuos ou sejam eles sem informação por parte do banco do depositante, e para os quais a resposta da fiscalizada apenas informava o crédito como entrada proveniente de operação de mutuo, mas, no entanto, sem juntar documentação hábil e idônea comprovante da origem e motivação dos recursos, o tratamento será caracterizado, como omissão de receitas e ensejará o lançamento de ofício, nos termos dos artigos 287 e 528 do RIR/99, sem prejuízo de outras sanções legais que couberem.

Destacamos que por força da determinação do art. 528, parágrafo único acima, toda a receita omitida assim apurada será tributada como receita de serviços.

"Art. 287. Caracterizam-se também como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, § 1º).

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo do imposto a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, § 2º).

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados os decorrentes de transferência de outras contas da própria pessoa jurídica (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, § 3º, inciso I).”

.....
“Art. 528. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 519 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

Parágrafo único. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, § 1º).”

29. A Tabela 2 – Omissão de Receitas, feita por esta fiscalização, lista os lançamentos de entrada de recursos, cuja origem e motivação não foi comprovada pela fiscalizada, bem como aqueles créditos alegados como provenientes de operações de mutuo, mas cuja legitimidade e idoneidade não foram comprovadas, como discutimos acima.

Lançamentos Decorrentes.

A solução dada ao litígio principal, referente ao IRPJ, aplica-se aos lançamentos dele decorrentes (CSLL, contribuição para o PIS e Cofins), por resultarem dos mesmos elementos de prova e se referirem à mesma matéria tributável.

Neste item da autuação, **nego** provimento ao recurso voluntário.

DO AUTO DE INFRAÇÃO DE IRRF

Consta, também, lançamento de imposto de renda na fonte, nos termos do disposto no Auto de Infração:

PAGAMENTO SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO

INFRAÇÃO: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA

Valor do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre pagamentos sem causa ou de operações não comprovadas, ou a beneficiário não identificado,

contabilizadas ou não, nos valores abaixo especificados, conforme consubstanciado no termo de verificação fiscal em anexo:

[...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 12/01/2012 e 28/12/2012:

Art.674 e 675 do RIR/99

Esta autuação fiscal já foi apresentada anteriormente, onde foi citado e transcrito o procedimento da fiscalização, onde a Contribuinte foi intimada a apresentar os documentos e/ou esclarecimentos acerca dos **débitos** bancários, então apontados nos extratos bancários.

Eis o relato fiscal no TVF:

Pagamentos sem causa ou a identificação a beneficiário não identificado

30. Já no caso de saída de recursos, sem a necessária comprovação com documentação hábil e idônea da motivação e do destino dos recursos, o tratamento será a caracterização como pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado e ensejará o lançamento de ofício, nos termos do art. 674 do RIR/99 que prevê a incidência do IRRF sobre pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. A alíquota aplicável é de 35%, cabendo o reajustamento da base de cálculo conforme § 3º do art. 674, sem prejuízo de outras sanções legais que couberem.

31. A tabela 3 - Pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado resume os lançamentos a este título. Destaca-se novamente que, nesta tabela, o contribuinte indicou os pagamentos como operações de mutuo ou como pagamento de fornecedores, sem qualquer indicação adicional de quais fornecedores se tratava bem como do que se pagava, se era devido pela fiscalizada ou devido por outra empresa qualquer. O mesmo questionamento permanece nos pagamentos identificados como honorários advocatícios.

Relativamente a este item da autuação, as alegações trazidas no recurso voluntário são, basicamente, as mesmas apresentadas na impugnação e já adequadamente rebatidas pela decisão recorrida, que adoto como razão de decidir, nada tendo a acrescentar em sua bem fundamentada conclusão. Ei-la:

Do IRRF sobre Pagamentos a Beneficiários Não Identificados

45. No que respeita à incidência de IRRF sobre pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados, arguem os defendentes, resumidamente, que provada a distribuição de lucros de exercícios anteriores com isenção para seus sócios (art. 48 da IN SRF nº 93, de 1997), qualquer pagamento realizado pela contribuinte deveria ser imputado como proveniente desses lucros, uma vez que os sócios teriam optado por utilizá-los para pagamento de gastos da empresa. Por tal razão, entendem improcedente essa parte do lançamento fiscal.

45.1. *Afirmam que os pagamentos a terceiros não identificados só seriam tributáveis caso não houvesse a obtenção de lucro isento, o que ensejaria pagamentos imputáveis à atividade-fim da empresa. Havendo lucro isento, dizem, qualquer pagamento realizado está dentro da margem de liberdade dos seus sócios. Concluem asseverando que o lucro isento, passível de ser distribuído, não sofre influência pelos pagamentos realizados a quem quer que seja.*

46. *Não assiste razão aos impugnantes.*

47. *De pronto, verifica-se que não pode ser acolhida a argumentação da defesa. E não pode ser acatada porque mesmo que tivesse havido distribuição de lucros com isenção para os sócios da contribuinte, o que os sujeitos passivos não lograram comprovar, ainda assim os hipotéticos pagamentos, com recursos oriundos do aporte desses lucros, a beneficiários não identificados estariam sujeitos à tributação pelo IRRF. Confirma-se o que dispõe o art. 61 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (matriz legal do art. 674 do RIR/1999):*

“Art. 61. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, 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 artigo 74 da Lei n.º 8.383, de 1991.” (Negritou-se e grifou-se.)

48. *De acordo com o dispositivo em referência, fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiro ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.*

49. *Releva notar que nesse comando legal o vocábulo “todo”, ali destacado, foi empregado claramente na acepção de “qualquer”, “seja qual for”. Assim sendo, estariam alcançados pela incidência do IRRF até mesmo os supostos pagamentos realizados pela contribuinte com recursos provenientes de lucros distribuídos com isenção para os seus sócios, hipótese que se admite apenas para argumentar, pois a defesa não conseguiu fazer prova dessa distribuição de lucros e muito menos do subsequente suprimento de numerário.*

50. *Constata-se, também, que o conjunto de verificações realizado pela autoridade fazendária no tocante aos lançamentos a débito nas contas bancárias da contribuinte (pagamentos) – consubstanciado no Termo de Verificação Fiscal e que redundou no lançamento atinente ao IRRF –, não deixa dúvidas quanto à subsunção dos fatos ali apurados à norma do art. 61 da Lei n.º 8.981, de 1995, acima reproduzida.*

51. *Diante das razões aqui alinhadas, mostra-se imperioso manter a exigência fiscal respectiva.*

Neste item da autuação, portanto, **nego** provimento ao recurso voluntário.

DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A qualificação da multa de ofício foi descaracterizada pela decisão de piso, vejamos, inicialmente, as considerações acerca da qualificação da multa de ofício, conforme posição defendida pela autoridade fiscal autuante:

Multa no lançamento de ofício

32. *Acreditamos estarem presentes no caso as condições para a aplicação da multa qualificada, cuja capitulação legal está no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, neste caso diretamente vinculada à constatação de que a conduta do sujeito passivo caracterizou as hipóteses previstas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64 abaixo reproduzidos.*

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

33. *Como mostramos anteriormente, a conduta do sujeito passivo de mascarar o ingresso de recursos de origem não comprovada como créditos advindos de operações de mutuo mantidas junto a varias empresas, bem como a saída de recursos na forma de pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados como sendo pagamentos ou liquidação destes mútuos consistiu em uma conduta maliciosa, abusiva e ilícita no sentido de ludibriar a fiscalização.*

34. *Agiu portanto o contribuinte com dolo de acordo com o art. 18 I do Código Penal, no qual se diz que uma conduta é dolosa "quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo". Não foi outra senão esta sua atitude, rotineira e constante, de praticar a sonegação e a fraude, quando incluiu em seus registros contábeis operações de mutuo com o único proposto de mascarar o ingresso de recursos de origem não comprovada em suas contas bancarias. [Grifo do original]*

Assim se posicionou a decisão da DRJ:

57. *De início, ressalte-se que a autoridade fiscal alude a "mascarar o ingresso de recursos de origem não comprovada (...)" apenas nos itens "Multa no lançamento de ofício" e "Sujeição passiva solidária" do Termo de Verificação Fiscal. No "Demonstrativo de Responsáveis Tributários", integrante dos Autos de Infração, faz menção também a "tentar encobrir a omissão de receitas (...), mediante a inclusão fraudulenta no livro Caixa (...)"*

57.1. Evidente que o emprego dos termos “ **mascarar**”, “ **tentar encobrir**” e “ **inclusão fraudulenta**” constitui uma tentativa do autor do feito de caracterizar o dolo nas condutas praticadas pela contribuinte. Tanto é assim que em outras passagens do Termo de Verificação Fiscal, o tom muda para “A Tabela 2 – Omissão de Receitas (...) lista os lançamentos de entrada de recursos, cuja origem e motivação não foi comprovada” ou “Para os demais lançamentos a crédito, (...) sem juntar (...) comprovante da origem e motivação dos recursos, o tratamento será (...) omissão de receitas” (fls. 198/199).

58. A simples existência de ‘depósitos bancários de origem não comprovada’ e de ‘pagamentos a beneficiários não identificados ou sem comprovação da operação de suporte’, por si só, não se mostra suficiente para demonstrar o elemento subjetivo (dolo) na conduta da contribuinte, de forma a indicar que esta quis atingir os resultados caracterizadores da sonegação e da fraude, ou mesmo que assumiu o risco de produzi-los.

58.1. É dizer, as infrações em tela **não** autorizam inferir, como fez o Fisco, que a autuada teve intenção de sonegar ou fraudar o recolhimento dos tributos incidentes sobre esses depósitos (movimentações bancárias a crédito) e pagamentos (movimentações bancárias a débito), de modo a justificar a imposição da multa qualificada de 150%.

59. Tal conclusão é fortalecida, no caso vertente, com a constatação de que inexistente registro nos autos de que tenha havido qualquer intenção dolosa de **ocultação** desses dados bancários ou de prestação de declaração **falsa**.

59.1. Pelo contrário, os dados que subsidiaram a autuação foram previamente **levados ao conhecimento da autoridade fazendária pela própria empresa**, mediante a apresentação de seus extratos bancários (em formato papel) e das correspondentes planilhas explicativas (fls. 238/244 e 276/324), entregues em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização e aos Termos de Intimação Fiscal 01 e 02 (fls. 203/227). Além do mais, a movimentação bancária da contribuinte encontra-se registrada no Livro Caixa (fls. 98/146), sendo a titularidade das contas-correntes da própria autuada, sem a utilização de interpostas pessoas.

59.2. Inaplicável, dessa forma, o previsto no arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, que definem as condutas de sonegação e fraude, uma vez que, por óbvio, não há que se falar aqui em ato doloso da empresa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (fraude), ou o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência desse fato gerador (sonegação).

60. No caso específico de omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada, a jurisprudência administrativa é pacífica ao sustentar que o procedimento do sujeito passivo que deposita os valores omitidos em conta bancária, em nome próprio, sem comprovar a origem dos depósitos, se constitui em elemento para caracterizar a presunção de omissão de receitas, **mas não é causa suficiente para qualificar a multa de ofício**.

60.1. Caracterizada a omissão de receitas, compete à autoridade tributária trazer elementos probatórios adicionais que corroborem a acusação da prática de sonegação ou fraude. Na ausência de tais elementos, como na situação ora examinada, descabe a imputação da multa qualificada de 150%.

60.2. *Tal entendimento, inclusive, já está albergado no âmbito administrativo, por meio da Súmula n.º 25 do Carf, a qual possui efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal, ex vi da Portaria MF n.º 383, de 12 de julho de 2010. Veja-se, abaixo, o teor dessa súmula:*

“Súmula CARF n.º 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária à comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.”

61. *Da mesma forma, os pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados, previstos no art. 61 da Lei n.º 8.981, de 1995, tomados por si sós, não configuram a conduta de sonegação ou fraude, de modo a ensejar a qualificação da multa de ofício. Nesse sentido, decidiu a Primeira Turma da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Carf, ao apreciar recurso de ofício apresentado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília/DF e recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo:*

“Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Ano-calendário: 2000

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO – MULTA QUALIFICADA AFASTADA PELA DRJ – RECURSO DE OFÍCIO NEGADO. A realização de pagamento sem identificação do beneficiário é hipótese de incidência prevista no artigo 61 da Lei n.º 8.981, de 1990, sem que isto, por si só, possa ser caracterizado como fraude fiscal para ensejar a qualificadora da multa. Recurso de ofício negado.

(...)

PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA – MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – INOCORRÊNCIA. 4. A não comprovação da causa do pagamento permite a exigência de Imposto de Renda com alíquota de 35% e base de cálculo reajustada, nos termos do art. 61 da Lei n.º 8.981, de 1990, sem que isto possa ser caracterizado como fraude fiscal para justificar a exigência de multa qualificada. 5. A não comprovação da operação ou da causa do pagamento efetuado, caracteriza falta simples de pagamentos sem causa, porém não caracteriza evidente intuito de fraude.” (ACÓRDÃO 3301-00068, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, 3ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Relator Moisés Giacomelli Nunes da Silva, 07 de maio de 2009)”

62. *Por conseguinte, não pode prosperar a exigência da multa qualificada, na alíquota de 150%, pelo que deve ser desqualificada essa penalidade, aplicando-se o percentual de 75%, estabelecido no inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.*

Entendo correta esta posição assumida pela decisão de piso e acréscimo que, por exemplo, consta na **Tabela II – Omissão de Receitas – Lançamentos a crédito sem comprovação de origem e/ou motivação** (fls.86 a 87) os dados informados pelos bancos

conforme extraídos dos extratos bancários, e os históricos ali consignados correspondentes aos créditos bancários, em sua grande maioria, não apresentavam o nome do depositante, enquanto que algumas situações apontadas pela Fiscalização (em dois exemplos apenas) revelam, de fato, algumas inconsistências entre o histórico do extrato e o descrito na contabilidade, como sendo oriundo de crédito de mútuo, de onde conclui a autoridade fiscal que “Vale dizer, os informes de depositante por parte do banco, quando existentes, não guardam qualquer relação com a contabilização de mútuo, e, portanto, não podemos considerar que o crédito bancário foi justificado pela fiscalizada.”

Entendo que estamos diante de falta de documentação **probatória**, tanto do lado da origem dos créditos bancários, quanto do lado dos débitos informados nos extratos bancários, sem que a atitude da Recorrente em seus registros escriturais contivesse um ato doloso que os maculassem de forma inequívoca. De fato, houve revelação de algumas inconsistências, entretanto, tais não me parecem fortes o suficiente para uma qualificação da multa de ofício

De forma que correta e bem fundamentada a decisão recorrida neste item da autuação, mister que se **negue** provimento ao seu recurso de ofício.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

A atribuição de responsabilidade solidária às pessoas indicadas no TVF foi descaracterizada pela decisão de piso, vejamos, inicialmente, as considerações acerca desta atribuição, conforme posição defendida pela autoridade fiscal autuante:

Sujeição passiva solidária

35. Restou comprovado que o sócios da empresa, Marcos Tolentino da Silva, CPF 004.466.289-05, descrito na cláusula 4a. da 3a alteração do contrato social da empresa, de 22/02/2012, como responsável pela administração da sociedade e Roberto Alvarenga, CPF 485.734.938-87 praticaram as condutas ilícitas descritas acima, mormente aquelas de tentar encobrir a omissão de receita proveniente de depósitos bancários de origem não comprovada mediante a inclusão nos registros contábeis da conta Caixa de operações de mutuo mantidas pela empresa junto a diversas outras empresas, operações as quais, mesmo devidamente intimada, a empresa não logrou comprovar a legitimidade e veracidade.

36. Acreditamos estarem presentes no caso as condições para a aplicação da sujeição passiva solidária, prevista no art 135 da lei 5.172/66, neste caso diretamente vinculada à constatação de que a conduta do sujeito passivo caracterizou as hipóteses previstas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64 de sonegação e de fraude. Ademais, a conduta do sujeito passivo de mascarar o ingresso destes recursos não comprovados como créditos advindos de operações de mutuo, bem como a saída na forma de pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado como liquidação destes mútuos consistiu em uma conduta maliciosa, abusiva e ilícita no sentido de ludibriar a fiscalização.

Lei 5.172/66

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrevães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

[destaques do original]

Assim se posicionou a decisão da DRJ:

Da Responsabilidade Solidária

63. Verificada a falta de comprovação do dolo nas infrações cometidas ('omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada' e 'pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados'), deixa de existir razões para subsistir a responsabilidade solidária, lastreada no art. 135, inciso III, do CTN, sobre os correspondentes créditos tributários, o que implica afastá-la.

O afastamento da **qualificação** da multa de ofício, por si só, não gera automaticamente o afastamento da responsabilidade solidária dos sócios e/ou administradores nominado nos autos.

Me abstenho de discorrer mais longamente acerca do tema, uma vez que entendo incorretos os dispositivos legais (supra) assinalados pela autoridade autuante para fins de atribuição da responsabilidade solidária. Uma leitura superficial nos dispositivos indicados é suficiente para perceber que não contemplam a situação que ocorreu nos autos. É o que basta para decidir.

Apesar de ser por motivo diverso ao da decisão de piso, a atribuição de responsabilidade solidária não pode subsistir, pelo equívoco no enquadramento legal, de forma que deve-se negar provimento ao seu recurso de **ofício**.

Conclusão

É o voto, no sentido de se negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para **afastar de tributação as importâncias de R\$ 4.000.000,00 e de R\$ 2.021.087,69**, então relativas ao 1º trimestre e 4º trimestre de 2012, respectivamente, cancelando-se o IRPJ e a CSLL sobre elas lançada.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano