



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

Processo n° 15540.720216/2016-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-002.915 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2018
Matéria IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente SOTER SOCIEDADE TÉCNICA DE ENGENHARIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS EM MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. APRESENTAÇÃO EM RECURSO AO CARF. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

As matérias não propostas em sede de manifestação de inconformidade não podem ser deduzidas em recurso ao CARF em razão da perda da faculdade processual de seu exercício, configurando-se a preclusão consumativa, a par de representar, se admitida, indevida supressão de instância.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

LUCRO ARBITRADO. DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA PARA REGULARIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O arbitramento de lucros, por desclassificação da escrita contábil, é procedimento extremo. Tal medida deve ser aplicada quando o contribuinte, intimado de forma clara e objetiva para providenciar a regularização da escrita, concedendo-se prazo razoável para seu atendimento, deixar de atender à fiscalização.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e de efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer da matéria relativa a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas, devido a preclusão; e indeferir o pedido de julgamento conjunto com lançamentos realizados em SCPs em que a contribuinte figura como sócia ostensiva; e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator. O conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado votou, quanto ao mérito, pelas conclusões do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias, Maria Lúcia Miceli e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em relação ao Acórdão nº 11-56.806, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife/PE (fls. 3.3532 a 3.625), cuja ementa é a seguinte:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

DECADÊNCIA. CONTAGEM DE PRAZO.

Na hipótese de o sujeito passivo ter antecipado pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e de não ter sido comprovada a ocorrência de dolo, a contagem do prazo decadencial inicia-se na data de ocorrência do fato gerador nos termos do art. 150, §4º do CTN.

Demonstrada a prática dolosa, aplica-se a regra contida no art. 173, I do CTN, cujo termo inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado. Por outro lado, na ausência de pagamento, a contagem do prazo decadencial segue a regra estabelecida no referido art. 173, I, do CTN.

ARBITRAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE IDENTIFICAR A MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA OU DETERMINAR O LUCRO REAL.

O arbitramento do lucro é devido quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem

imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira ou para determinar o lucro real.

ARBITRAMENTO. INTIMAÇÃO PARA CORREÇÃO DA CONTABILIDADE. AUSÊNCIA DE OBRIGAÇÃO LEGAL.

Não está prevista na legislação tributária condição de prévia intimação para que o contribuinte corrija sua contabilidade quando verificado que esta não se presta para identificar sua movimentação financeira ou para determinar o lucro real.

SUPRIMENTO DE CAIXA. OMISSÃO DE RECEITAS. EFETIVIDADE DE ENTREGA E ORIGEM DE RECURSOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Na hipótese de registros contábeis de recursos de caixa fornecidos à empresa por diretores/sócios, cuja efetividade da entrega e a origem dos recursos não restaram comprovadas, resta caracterizado que tais lançamentos serviram para ocultar o auferimento de receitas não contabilizadas. Tal situação subsume-se na presunção legal de omissão de receitas estabelecida no art. 282 do RIR/99, que trata de suprimento de caixa. Esta não estabelece como condição prévia a recomposição do Caixa para, somente após a verificação de ocorrência de saldo credor, ser possível o lançamento por omissão de receita.

OBRA POR EMPREITADA COM FORNECIMENTO DE MATERIAL. DESPESA COM MATERIAL COMPLEMENTAR. REEMBOLSO PELA CONTRATANTE CONTRATUALMENTE PREVISTO. NATUREZA DE RECEITA BRUTA.

Na hipótese da empresa contratada para prestação de serviços de obra por empreitada com fornecimento de material realizar despesa com compra de material complementar necessário para sua execução, não previsto no preço fixado no contrato, e caso esteja estabelecido neste contrato o "reembolso" da referida despesa acrescida de uma taxa de administração, o valor ressarcido tem natureza de receita bruta e, portanto, é tributável.

RATEIO DE DESPESAS. DESCUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES. REEMBOLSO. RECEITA TRIBUTÁVEL.

Para que os valores movimentados em razão de rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ, e que os valores reembolsados à empresa que concentrou o controle dos gastos administrativos não seja considerado como receita tributável, exige-se que: (i) correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; (ii)

sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; (iii) correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; (iv) a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com

o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e (v) seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

TRANSFERÊNCIA A TÍTULO GRATUITO E DEFINITIVO. DOAÇÃO. RECEITA NÃO OPERACIONAL TRIBUTÁVEL.

A transferência a título gratuito e em caráter definitivo para o sócio ostensivo de valores recebidos pelas SCPs de seus clientes representa doação, que possui natureza de receita não operacional passível de tributação.

DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RECEITAS.

Consideram-se receitas omitidas os depósitos/créditos bancários cujas origens não restaram comprovadas pelo contribuinte após devidamente intimado para tanto.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se como matéria não impugnada aquela que não tenha sido expressamente contestada.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. DOLO.

Demonstrado o dolo do contribuinte na prática da infração que lhe foi imputada, devida a qualificação da multa.

PERÍCIA CONTÁBIL. PEDIDO INDEFERIDO.

Infere-se o pleito de realização de perícia contábil quando os fatos, documentos e esclarecimentos são suficientes para o convencimento do julgador. Ademais quando o contribuinte não carrou aos autos quaisquer documentos indiciários de que as alegações apresentadas têm algum fundamento.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INFRAÇÃO À LEI.

Caracterizada a infração à lei, é devida a responsabilização solidária dos sócios-gerentes em função do disposto no art. 135 do CTN.

Aplicam-se aos lançamentos de CSLL, PIS e Cofins, no que couber, as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2011

PAGAMENTOS SEM CAUSA E A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. OMISSÃO DE RECEITAS.

Lançamento a crédito de conta Caixa, sem que o contribuinte consiga comprovar a motivação deste, representa pagamento sem causa e a beneficiário não identificado, ensejando a incidência do IRRF.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplicam-se ao lançamento de CSLL, no que couber, as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2011

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplicam-se ao lançamento de Cofins, no que couber, as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

ERRO DE CÁLCULO. ALTERNÂNCIA ENTRE REGIME DE CAIXA E DE COMPETÊNCIA NA CONSIDERAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO RETIDA NA FONTE. INEXISTÊNCIA.

Tendo em vista que o lançamento considerou os registros de retenção efetuados pelo próprio contribuinte em sua conta "COFINS - Retido Fonte", não restou caracterizado o erro apontado na impugnação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplicam-se ao lançamento de PIS, no que couber, as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

ERRO DE CÁLCULO. ALTERNÂNCIA ENTRE REGIME DE CAIXA E DE COMPETÊNCIA NA CONSIDERAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO RETIDA NA FONTE. INEXISTÊNCIA.

Tendo em vista que o lançamento considerou os registros de retenção efetuados pelo próprio contribuinte em sua conta "PIS - Retido Fonte", não restou caracterizado o erro apontado na impugnação."

termos: O procedimento fiscal foi descrito no Acórdão recorrido, nos seguintes

"Tratam os autos de lançamentos de ofício de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), consubstanciados nos autos de infração às fls. 2 a 98, referentes ao ano-calendário 2011, com crédito tributário total de R\$ 13.195.502,37, assim distribuído:

Tributo	Principal	Multa	Juros	Total
IRPJ	2.843.504,70	3.167.519,48	1.580.684,56	7.591.708,74
CSLL	570.297,07	725.187,47	318.980,41	1.614.464,95
PIS	109.510,40	100.701,40	62.200,02	272.411,82
Cofins	505.432,61	464.775,92	287.077,11	1.257.285,64
IRRF	796.905,73	1.195.358,47	467.367,02	2.459.631,22
Total	4.825.650,51	5.653.542,74	2.716.309,12	13.195.502,37

2. De acordo com o auto de infração de IRPJ, a base de cálculo deste tributo foi arbitrada tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte foi considerada imprestável pela autoridade fiscal para a determinação do lucro real, em virtude de erros e falhas detalhados no Termo de Verificação Fiscal (TVF) e Anexos, parte integrante dos autos de infração. O enquadramento legal apontado para justificar o arbitramento foi o art. 530, II do Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99).

Em virtude do arbitramento, a base de cálculo da CSLL foi determinada nos termos do art. 29, I da Lei nº 9.430, de 1996, como indicado no auto de infração relativo a este tributo.

3. Conforme consta dos autos de infração, a autoridade fiscal imputou ao contribuinte o cometimento das seguintes infrações:

3.1. Omissão de receitas de obras por empreitada referentes a serviços prestados à CEG. O valor apurado foi objeto de lançamentos de IRPJ e de CSLL. A multa de ofício correspondente foi qualificada;

3.2. Omissão de receitas de obras por administração. O valor apurado integrou as bases de cálculo do IRPJ, de CSLL, de PIS e de Cofins. A multa de ofício foi qualificada;

3.3. Omissão de receitas decorrentes de créditos em contas de depósito ou de investimento com origens não comprovadas. O valor apurado integrou as bases de cálculo do IRPJ, de CSLL, de PIS e de Cofins. A multa de ofício aplicada ora foi qualificada, ora não, conforme detalhado no TVF;

3.4. Omissão de receita caracterizada por suprimento de caixa por sócios e administradores. O valor apurado foi objeto de lançamentos de IRPJ e de CSLL. A multa de ofício correspondente foi qualificada;

3.5. Omissão de receitas eventuais decorrentes de alienação de cabine auxiliar de caminhão. O valor apurado foi objeto de

lançamentos de IRPJ e de CSLL. A multa de ofício aplicada foi de 75%;

3.6. Omissão de receitas não operacionais decorrentes de transferências gratuitas das SCPs para o Caixa da Soter. O valor apurado foi objeto de lançamento de IRPJ e de CSLL. Tal montante foi acrescido diretamente à base de cálculo arbitrada (ou seja, sem aplicação do coeficiente de arbitramento). A multa de ofício correspondente foi qualificada;

4. Ademais, em decorrência da alteração da forma de tributação foram calculados IRPJ e CSLL sobre as receitas escrituradas abaixo:

4.1. Receitas de obras por empreitada, compondo a base de cálculo arbitrada. Estes valores foram considerados no lançamentos de Cofins e de PIS no regime cumulativo em virtude do lucro arbitrado. Multa aplicada de 75%;

4.2. Ganhos de capital calculados a partir da conta 4.01.03.01.0001 (Venda de Imobilizado), acrescidos diretamente à base de cálculo arbitrada (ou seja, sem aplicação do coeficiente de arbitramento). A multa aplicada foi de 75%;

4.3. Receitas de Juros Selic da conta 4.01.02.01.0002, acrescidos diretamente à base de cálculo arbitrada (ou seja, sem aplicação do coeficiente de arbitramento). Multa aplicada de 75%;

4.4. Valores referentes a receitas eventuais da conta 4.01.02.04.0001, acrescidos diretamente à base de cálculo arbitrada (ou seja, sem aplicação do coeficiente de arbitramento). Aplicada a multa de 75%;

5. Foram deduzidos na apuração dos tributos os valores retidos na fonte.

6. Os Srs. Fernando Policarpo de Oliveira e Nelson Policarpo de Oliveira foram responsabilizados solidariamente pelo crédito tributário constituído em função do disposto no art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN). Além disso, foi lavrada representação fiscal para fins penais, formalizada no processo nº 15540.720243/2016-01, apensado ao presente processo.

7. Os fatos, as considerações feitas e as infrações imputadas detalhadas no TVF estão resumidos a seguir, havendo inclusão também de informações presentes nos autos de infração:

Motivação do Arbitramento do Lucro

7.1. A contabilidade apresentada é imprestável para a apuração do lucro real, cabendo a apuração pelo lucro arbitrado nos termos dos arts. 530, II, 532 e 536 do RIR/99, haja vista ser impossível identificar a efetiva movimentação financeira da Soter isoladamente (separadamente das 24 SCPs em que é sócio ostensivo), estando as disponibilidades financeiras desta e de suas SCPs misturadas. Tal situação restou caracterizada pelos seguintes fatores: (A) os somatórios dos saldos contábeis das

contas Bancos de todas as empresas não guardam relação com os valores registrados nos extratos bancários emitidos pelos bancos; (B) houve lançamentos contábeis inverídicos, como os recursos que ingressaram na conta Caixa da Soter e não saíram das contas bancárias, contradizendo o que está registrado na contabilidade; (C) presente inconsistência contábil não explicada de se manter contas de ativo (Bancos) com saldo credor, enquanto sua natureza é devedora; (D) verificadas restituições e integralizações de capital nas SCPs utilizando contas contábeis Banco que foram registradas contabilmente, mas que nunca puderam ser comprovadas; e (E) há transferências entre as contas contábeis Bancos da Soter que não guardam relação com os dados dos extratos emitidos pelos bancos;

(...)

Pagamento a Beneficiários não Identificados

7.34. Inicialmente é feita uma análise comparando-se o que dizem os registros contábeis do fiscalizado e o que de fato aconteceu:

7.34.1. Verifica-se que ingressaram na conta Caixa da Soter R\$ 3.087.503,13, sendo que (i) R\$ 2.516.537,75 foram registrados como se originados de saques nas contas Bancos; e (ii) o restante (R\$ 570.965,38) teria advindo de operações de integralização e devolução de aporte;

7.34.2. No entanto, a realidade dos fatos mostrou que dos R\$ 2.516.537,75 entrados, cujos registros contábeis apontavam como origens as contas Bancos; R\$ 2.504.537,75 foram pagamentos recebidos nos seus escritórios de clientes das SCPs, que, através de simulações contábeis, tentaram ocultar essa transferência de recursos para o caixa da Soter. Outrossim, dos R\$ 570.965,38 registrados como originados de operações de integralização e devolução de aporte, R\$ 155.666,90 advieram de operações fictícias de integralização (vide tópico relativo a suprimento de caixa). Ou seja, o contribuinte tentou ocultar a verdadeira natureza do ingresso de R\$ 2.660.204,65 (R\$ 2.504.537,75 + R\$ 155.666,90);

7.34.3. No que se refere às saídas da conta Caixa da Soter, no total de R\$ 2.529.970,63, os registros apresentam as seguintes destinações: (i) R\$ 2.143.842,17 às contas Bancos; (ii) R\$ 1.830,00 para pagar fornecedor (17/10/2011); e (iii) o restante para pagar obrigações com sócios e diretores;

7.34.4. Ora, se pelo menos R\$ 2.504.537,75 entrados na conta Caixa, decorrentes de transferências das SCPs, já haviam sido escriturados em contas Bancos e oferecidos à tributação nas SCPs e, por outro lado, se só há registro de um pagamento a fornecedor no valor de R\$ 1.830,00 feito através da conta Caixa (saída), qual a necessidade de se ter esses recursos no Caixa da Soter? A resposta está nos registros de saídas do Caixa e na

análise efetuada no tópico relativo à omissão de receitas decorrente de depósitos de origens não comprovadas;

7.34.5. As saídas foram registradas em consonância com alguns valores que ingressaram no banco para se dar a impressão de que a origem do valor depositado seria o Caixa da Soter (R\$ 2.143.842,17). Porém, verificou-se que se tratavam de lançamentos simulados, com alguns casos ridiculamente evidentes, onde os créditos decorreram de transferências bancárias, sem trânsito por Caixa;

7.34.6. Ao ser questionado diversas vezes sobre a origem dos valores ingressados nos bancos, o contribuinte não identificou, por exemplo, os emissores dos cheques depositados, o que, conforme dito, seria fácil se realmente a origem fosse o Caixa, visto que os recursos do Caixa advieram de pagamentos recebidos de clientes das SCPs;

7.34.7. Outrossim, se as contabilizações simuladas das SCPs já indicavam que os valores foram recebidos pela via bancária, não faz sentido que estes supostos recursos, no valor de R\$ 2.504.537,75, tenham necessitado transitar pela conta Caixa da Soter para serem depositados em contas Bancos da Soter, vez que as SCPs e Soter compartilham as mesmas contas bancárias e, mesmo com saldo credor na conta Bancos, a Soter registrou os pagamentos de suas obrigações pela via bancária, agravando estes saldos durante todo o ano;

7.34.8. Não é crível que os valores recebidos em espécie pelas SCPs (R\$ 2.504.537,75) tenham como destino depósito em Bancos, pois tal situação contradiz a finalidade das transferências, segundo a própria fiscalizada, que seria prover a Soter de recursos em espécie. Se há necessidade de recursos em espécie, é óbvio que isto se deve à necessidade de se efetuar pagamentos dessa forma, pois foi isto que levou as SCPs a contabilizarem simuladamente os seus recebimentos como se fossem de origem bancária (em detrimento da verdade que foi Caixa) para permitir as transferências irregulares dos seus Caixas para o Caixa da Soter, malgrado, repita-se, as contas bancárias, na prática, já conterem os recursos misturados;

7.34.9. Está claro que a Soter construiu todas as operações contábeis, a partir dos recebimentos dos recursos pelas SCPs para que pudesse, inclusive, efetuar pagamentos a beneficiários não identificados e sem causa. Para isso, tentou, novamente omitir essas operações, contabilizando parcelas destes pagamentos de acordo com ingressos nos bancos de forma que os lançamentos bancários parecessem ter origem no Caixa;

7.34.10 Dos valores lançados a crédito da conta Caixa da Soter, no montante de R\$ 2.143.842,17, registrados como se destinados às contas Bancos, apenas parte teve efetivamente este destino, pois para R\$ 1.479.968,25 não foi comprovado que tal valor efetivamente chegou à conta bancária (não foi comprovada a origem em Caixa), donde se denota foi utilizado para pagamento

a beneficiários não identificados. Tais montantes estão listados no Anexo VIII ao TVF - "Transf N Comprovadas";

7.35. A existência de créditos na conta Caixa, para os quais não se confirmaram os depósitos bancários em contrapartida, é prova suficiente da ocorrência de pagamento. Diante da certeza deste e da falta de apresentação da documentação relativa à operação realizada, obrigação do contribuinte, há que se considerar que a situação se enquadra como pagamento sem causa e a beneficiário não identificado nos termos do art. 674 do RIR/99, cuja base legal é o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995. Nesse sentido estão julgados do Carf (ACs 2202-002.928 e 2202-002.804);

Qualificação da Multa

7.36. A cadeia de operações sucessivas teve por objetivo omitir receitas que deveriam ser submetidas à tributação, bem como a realização de pagamentos a beneficiários não identificados a salvo de tributação, não trazendo em si conteúdo econômico ou objetivo típico.

7.37. Pelo seu desenho, a natureza e a sequência das operações tiveram o evidente intuito de travestir a transferência de recursos a título gratuito dos Caixas das SCPs, de forma a simular uma realidade inexistente com o fito de ocultar o aumento patrimonial tributável e, posteriormente, ocultar pagamentos a beneficiários não identificados mediante registro contábil de depósitos bancários que efetivamente não se originaram das saídas do Caixa do contribuinte;

7.38. Outrossim, a contabilização contumaz de receitas (por administração de obras e do contrato com a CEG) como se fossem recuperações de despesas, bem como a simulação de integralizações de capital para impedir o conhecimento por parte da Administração Tributária são fatos que ensejam a qualificação da multa;

7.39. Devido destacar que a menção aqui à figura da simulação guarda pouca referência ao instituto do art. 167 do Código Civil, tratando-se antes da figura do engodo, do propósito de fazer uma coisa passar por outra. De disfarce;

7.40. Examinadas, conjunta e essencialmente, as operações se revelam simples casca. Depósitos bancários inexistentes nas SCPs e, no final da operação, pagamentos a beneficiários não identificados na própria Soter que ainda foram utilizados para formar mais uma camada de proteção aos depósitos não identificados. Saques bancários que não ocorreram na Soter. Transferências de recursos entre Caixas das pessoas jurídicas (Soter e SCPs) sem quaisquer registros. Receitas travestidas de recuperação de despesas;

7.41. Presente o elemento volitivo para dar suporte à figura do dolo. O contribuinte, mormente por deter o controle das SCPs, quis a transferência dos recursos, quis seus benefícios em forma

de aumento do saldo da conta Caixa, quis ocultar o fato gerador tributário por meio das operações que engendrou;

7.42. Dos valores lançados, excetuam-se da qualificação da multa aqueles referentes à omissão de receita de alienação de cabine de caminhão, e parte daqueles relativos à omissão de receita caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada (destacada no tópico específico);

Responsabilização de Terceiros

7.43. Ficou evidenciado ao longo do TVF que a Soter, por intermédio de seus representantes, Srs. Fernando Policarpo de Oliveira e Nelson Policarpo de Oliveira, presidente e vice-presidente, respectivamente, efetuou operações simuladas, resultando nos ilícitos de fraude e sonegação, sendo devida sua responsabilização pelo crédito tributário constituído nos termos do art. 135 do CTN;

Decadência - Contagem do Prazo

7.44. Defende a aplicação do art. 173, I do CTN para fins de contagem do prazo decadencial."

Após a realização da ciência do lançamento, o sujeito passivo principal apresentou Impugnação, por meio da qual, resumidamente, sustenta:

a) ser incabível o arbitramento, posto que as situações apontadas no TVF não ocorreram e, ainda que houvessem ocorrido, permitiriam a apuração dos tributos "*pelas vias normais*";

b) inexistir a alegada divergência entre os saldos contábeis e os constantes dos extratos bancários;

c) que jamais ocorreu saldo credor da conta Caixa e que a autoridade fiscal não soube distinguir a conta contábil Banco/Soter e SCPs das suas subcontas contábeis, sendo que a conta contábil Soter somada às subcontas das 24 SCP sempre esteve positiva;

d) que não resultou prejuízo tributário da realização de restituições de capital, seguidas de integralizações, tratando-se de lançamentos meramente escriturais, visando registrar maior saldo da subconta Soter, para finalidades não-tributárias;

e) que o julgamento da autoridade fiscal de que as restituições de capital seguidas de integralização não seriam críveis revela atuação com subjetivismo, em desacordo com a lei;

f) quanto à constatação de registros de lançamentos contábeis fictícios de transferências entre as contas Caixa e Bancos, que são registros meramente escriturais, internos, meros ajustes de saldos de subcontas, não visando à omissão de receitas;

g) que seria necessária a intimação para a apresentação da escrituração recomposta, para que pudesse ser realizado o arbitramento;

h) quanto à constatação de suprimento de caixa, que as integralizações de capital estavam previstas em atas de assembléias, e que a apuração deveria ter sido realizada por meio da recomposição da conta Caixa, com a autuação sobre os eventuais saldos credores;

i) no que diz respeito à omissão de receitas da atividade de empreitada, que foram desconsiderados o contrato entre as partes, as explicações da Recorrente e as mensagens eletrônicas trocadas com o cliente, uma vez que os pagamentos se referiam a reembolso de custo de materiais destinados a atender a necessidades excepcionais;

j) que os valores imputados como omissão de receitas de administração se referem a reembolsos efetuados pelas SCP de despesas administrativas suportadas pela sócia-ostensiva;

k) em relação à omissão de receitas referentes a valores oriundos dos Caixas das SCP, que se tratou de troca de disponibilidades entre dinheiro vivo recebido pelas SCP e os valores depositados junto às instituições financeiras, que não houve doação, nem simulação;

l) quanto à omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada, que a autoridade fiscal não desconsiderou as transferências entre contras de mesma titularidade, e que incluiu receitas já tributadas em outras infrações constantes do TVF, e incorreu em duplicidades e superposição;

m) ainda quanto a tal ponto, que não há a demonstração de conduta dolosa, em relação aos valores em que foi imposta a multa de ofício de 150%, e que os valores sujeitos à multa de 75% já haviam sido atingidos pela decadência, conforme art. 150 do CTN;

n) por fim, em relação aos cheques no valor de R\$ 300.000,00, que estaria comprovado se tratar de um único cheque administrativo;

o) a respeito dos pagamentos a beneficiários não identificados, que há uma série de situações envolvendo os pagamentos em questão que foram justificadas à autoridade fiscal, mas ignoradas por esta, e que, ainda, não teria sido descrita a alegada simulação;

p) quanto à qualificação da multa de ofício, que os argumentos utilizados são genéricos e não demonstram dolo ou fraude e que, conforme alegações anteriores, várias circunstâncias sequer ocorreram;

q) que o arbitramento e a qualificação da multa se destinaram apenas a afastar a decadência, diante do curto prazo disponível para a realização do lançamento;

r) que, se a escrituração era imprestável, não poderia embasar as infrações apontadas e a configurar dolo, para efeitos de aplicação da multa qualificada;

s) ser necessária a realização de prova pericial, para a comprovação das suas alegações;

t) que, afastados o arbitramento e a multa qualificada, deve ser reconhecida a decadência relativa aos fatos geradores ocorridos nos três primeiros trimestres do ano de 2011.

Os responsáveis solidários apresentaram impugnação de mesmo teor, por meio da qual repisaram algumas alegações trazidas pelo sujeito passivo principal (necessidade

de prévia intimação para o arbitramento, lançamento baseado em escrituração considerada imprestável, arbitramento e qualificação da multa apenas para afastar a decadência), e, em relação à atribuição de responsabilidade solidária, limitaram-se a afirmar que nunca atuaram contra a sociedade, seu mandato, seus estatutos, contra o Fisco ou contra terceiros. Afirmaram, ainda, que a autoridade fiscal não tipifica, nem descreve, a conduta que ensejou a responsabilização, invocando Acórdãos do CARF e a Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça.

Posteriormente, a SOTER apresentou aditamento à Impugnação, no qual:

a) pugnou pelo julgamento conjunto do lançamento de que trata os presentes autos e dos outros dez lançamentos realizados em SCP em que figura como sócia ostensiva, destacando que, em alguns casos, foi mantida a tributação com base no Lucro Presumido;

b) buscou demonstrar o funcionamento da sua contabilidade e de suas SCP, no que tange à movimentação financeira, defendendo que esta necessita ser analisada de forma consolidada;

c) repetiu os argumentos já trazidos na Impugnação, com pequenos acréscimos de detalhes;

d) suscitou erro de cálculo na autuação referente à Cofins e à Contribuição ao PIS/Pasep, por desconsideração de retenções na fonte;

e) trouxe argumentos em relação à atribuição de sujeição passiva solidária aos seus administradores;

f) apresentou quesitos e indicou peritos para a realização de prova pericial;

g) juntou documentos correspondentes às suas alegações.

Por meio do Acórdão de fls. 3.532 a 3.625, a autoridade julgadora de primeira instância decidiu:

a) pela inexistência de decadência, posto que a contagem do prazo deve ser realizada na forma do art. 173, inciso I, do CTN, dada a inexistência de pagamentos antecipados em relação a praticamente todos os períodos de apuração, bem como a configuração da ocorrência de dolo;

b) que estão presentes as hipóteses das alíneas "a" e "b" do inciso II do art. 530 do RIR/99, de modo que correto o arbitramento, rejeitando todas as alegações suscitadas pela SOTER;

c) pela manutenção integral do lançamento quanto às infrações relativas aos suprimentos de caixa, receitas de obras por empreitada (Contrato CEG), receitas por administração, valores oriundos dos Caixas das SCP e pagamentos a beneficiários não identificados;

d) considerar não impugnada o lançamento referente à omissão de receita de alienação de cabine de caminhão, uma vez que não foi expressamente contestada, sem

determinar, porém, a sua cobrança imediata, frente ao questionamento da regime de apuração adotado pela autoridade fiscal;

e) pela manutenção parcial do lançamento referente a depósitos bancários de origem não comprovada, uma vez que excluiu da tributação o valor de R\$ 300.000,00 referente a cheque administrativo, por considerar comprovada a sua origem;

f) pela não ocorrência dos erros alegados na apuração da Cofins e da Contribuição ao PIS/Pasep;

g) que foi devidamente caracteriza a ocorrência de dolo;

h) pela configuração da responsabilidade tributária dos sócios, frente à comprovação de infração às leis tributárias, comerciais e societárias;

i) por fim, pela desnecessidade da realização de perícia.

O sujeito passivo principal e os responsáveis solidários foram cientificados do resultado do julgamento e apresentaram Recurso Voluntário conjunto (fls. 3.694 a 3.845), mediante o qual:

a) repetem o pedido de julgamento conjunto de processos, adicionando a prejudicial de mérito referente à existência de confusão patrimonial;

b) atacam todos os fundamentos adotados para justificar o arbitramento em termos semelhantes aos constantes da Impugnação, com os acréscimos de refutações a especificidades surgidas no julgamento de primeira instância;

c) em relação à apontada diferença entre os saldos bancários contabilizados e os indicados nos extratos bancários, apontam erro do julgador quanto à apuração do saldo em 01/12/2011, bem como a indevida menção às contas bancárias mantidas junto ao Banco Bradesco, já que, em relação a estas, a autoridade responsável pela constituição do crédito tributário não teria registrado divergências;

d) pugnam, novamente, pela realização de perícia;

e) em relação à decadência, sustentam que os valores retidos na fonte devem ser considerados como antecipação de pagamento, para fins de aplicação do art. 150, §4º, do CTN, bem como juntam documentos que comprovariam a existência de recolhimentos por ela realizados;

f) alegam a *reformatio in pejus*, pelo que o julgador teria aplicado a contagem do prazo decadencial na forma aplicada aos casos de dolo, inclusive para os fatos geradores sancionados com multa de 75%;

g) quanto ao IRRF, que os recolhimentos referentes a remuneração de trabalho assalariado e à prestação de serviços de terceiros configuram pagamento antecipado, mesmo em relação à infração de pagamentos a beneficiários não identificados;

h) apontam erro do julgador também quanto à infração referente a suprimento de caixa, posto que nos cálculos não teria sido considerado o lucro distribuído por meio de TED;

i) sobre a mesma infração, alegam, ainda, que o julgador reclassificou a situação, enquadrando-a no art. 282 do RIR/99;

j) no que tange à infração referente a depósitos bancários de origem não comprovada, sustentam que o julgador aplicou a presunção legal aos ingressos na conta Caixa, o que não estaria alcançado pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996;

k) em relação à alegação erros nos cálculos da Cofins e da Contribuição ao PIS/Cofins, alegam que a autoridade julgadora não examinou as faturas juntadas com as impugnações, e que comprovariam as retenções na fonte, limitando-se a considerar os valores constantes da contabilidade;

l) asseveram que o fato de o julgador considerar as retenções na fonte até o limite apurado no mês, desprezando as retenções a maior e os saldos de imposto retido em meses anteriores seria a prova cabal da inexistência de recolhimentos a menor relativos às citadas contribuições;

m) sobre a manutenção da qualificação da multa de ofício, contrapõem a afirmação do julgador de que teria procurado ocultar receitas tributáveis (receitas por administração), por meio de registro de seus valores como redutores de contas de despesas. Afirmam que o que ocorreu foi a dedução apenas da parte que lhe cabia no rateio de despesas administrativas comuns entre si e as suas SCP, com a redução das despesas reembolsadas por tais SCP;

n) quanto às atas que respaldam os rateios, refutam a alegação de que seriam forjadas, sem que tenha sido apresentada qualquer prova, bem como de não obediência ao disposto na Solução de Divergência Cosit nº 23, uma vez que esta é de 2013 e as atas foram lavradas em 2010 e 2011;

o) em relação às SCP TIR e TJU, os próprios contratos sociais já indicam o critério de rateio das despesas, mas, ainda assim, o Acórdão recorrido considera falsas as atas;

p) sustentam que, no que diz respeito à omissão de receitas por empreitada, a autoridade julgadora, após reconhecer que a conduta não configuraria dolo, afirma que o dolo passa a incidir também nesse caso, pois em outro diferente também foi provado;

q) inovam, ao vindicar a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL referentes a períodos de apuração anteriores ao período da autuação;

r) por fim, em relação à atribuição de responsabilidade tributária aos sócios da Recorrente, dizem que o colegiado *a quo* manteve a responsabilização com fundamento em outra base legal, que não a utilizada pela fiscalização;

s) quanto ao novo dispositivo invocado, art. 124, inciso I, do CTN, aduzem que é necessário que a pessoa realmente participe da situação que constitui o fato gerador tributário, que os sócios pretenderam o resultado, beneficiaram-se dele e de forma dolosa, o que não teria sido provado no Acórdão recorrido.

Nos pedidos finais, pedem que seja reconhecida a supressão de instância, com o retorno dos autos a outra DRJ.

Após o processo ser encaminhado para julgamento pelo CARF, a Recorrente apresentou Requerimento de desistência do Recurso, em relação aos débitos referentes à Cofins, Contribuição ao PIS/Pasep e IRRF, tendo em vista a adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Medida Provisória nº 783, de 31 de maio de 2017, convertida na Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017 (fls. 3.987 a 3.989).

Os autos foram devolvidos à Unidade de Origem, onde os referidos débitos foram transferidos para o processo administrativo nº 15536.720046/2017-24, para, só então, o processo retornar para julgamento do crédito remanescente (fls. 3.990 a 3.995).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator

I. DA ADMISSIBILIDADE DOS RECURSOS

Todos os sujeitos passivos (principal e responsáveis) foram cientificados da decisão de primeira instância, em 08/08/2017 (fls. 3.686 a 3.691), tendo o Recurso Voluntário conjunto sido apresentado em 05/09/2017 (fl. 3.692), portanto, indubitavelmente, dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

O recurso é assinado pelos diretores da pessoa jurídica e pelos responsáveis solidários.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, incisos I e IV, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Como relatado, a Recorrente apresentou requerimento de desistência parcial, em relação aos débitos referentes à Cofins, Contribuição ao PIS/Pasep e IRRF, tendo em vista a adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), de modo, então, que a matéria submetida a julgamento se limitará aos créditos tributários relativos ao IRPJ e à CSLL, com a respectiva atribuição de responsabilidade solidária.

A par disso, o Recurso Voluntário traz matéria referente à compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa, tema que não havia sido abordado na Impugnação apresentada.

Nos termos da legislação de regência do processo administrativo fiscal, a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento, devendo dela constar todos os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas das alegações (arts. 14 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Ou seja, é nesse instante em que se delimita a matéria objeto do contencioso administrativo, não sendo admitido ao contribuinte e à autoridade *ad quem* tratar de matéria não questionada por ocasião da impugnação, sob pena de supressão de instância e violação ao princípio do devido processo legal.

Admitem-se, contudo, algumas exceções à essa regra de preclusão consumativa.

Em primeiro lugar, são admitidas as provas apresentadas em momento posterior, desde que presente alguma das hipóteses trazidas pelo §4º do referido art. 16 do Decreto nº 770.235, de 1972 (impossibilidade de apresentação oportuna, por motivo de força maior; fato ou direito superveniente; contraposição de fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos).

A par disso, também são excepcionadas as matérias que possam ser conhecidas de ofício pelo julgador, a exemplo das matérias de ordem pública.

Ao contrário do alegado, a compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL não constitui matéria de ordem pública, portanto, somente poderia ser apreciada pelo CARF, se já houvesse sido invocada desde a Impugnação.

Tratando da preclusão consumativa, Fredie Didier Jr (Curso de Direito Processual Civil, 18a ed, Salvador: Ed. Juspodium, 2016. Vol. 1, p. 432) assim leciona:

"A preclusão consumativa consiste na perda de faculdade/poder processual, em razão de essa faculdade ou esse poder já ter sido exercido, pouco importa se bem ou mal. Já se praticou o ato processual pretendido, não sendo possível corrigi-lo, melhorá-lo ou repeti-lo. A consumação do exercício do poder o extingue. Perde-se o poder pelo exercício dele."

É exatamente o caso dos presentes autos. Se o Recorrente foi omissivo, no momento da apresentação da Impugnação, não pode, em sede de Recurso ao CARF, trazer matéria que poderia, e deveria, ter sido oposta naquele primeiro recurso.

A questão se relaciona ainda com a extensão do efeito devolutivo dos recursos, sobre a qual o mesmo autor (Curso de Direito Processual Civil, 13a ed, Salvador: Ed. Juspodium, 2016. Vol. 3, p. 143) se manifesta nos seguintes termos:

"A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão ad quem. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: tantum devolutum quantum appellatum. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) a quo. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC)."

Há diversos precedentes, no âmbito de todas as Seções deste Conselho, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que concluem pelo reconhecimento da preclusão consumativa em relação às matérias não apreciadas pelo julgado *a quo*, conforme exemplifica a seguinte:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRECLUSÃO. É o contribuinte quem delimita os termos do contraditório ao formular a seu pedido ou defesa, conforme o caso, e instruí-lo com as provas documentais pertinentes, de modo que, em regra, as questões não postas para discussão precluem. Há hipóteses de exceção para tal preclusão, a exemplo (i) das constantes dos

incisos I a III do § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972 e (ii) de quando o argumento possa ser conhecido de ofício pelo julgador, seja por tratar de matéria de ordem pública, seja por ser necessário à formação do seu livre convencimento, neste último caso em vista da vedação ao non liquet. Não ocorrência de tais hipóteses de exceção no caso concreto. Não se conhece de recurso voluntário que traz exclusivamente argumentos novos, não aventados na manifestação de inconformidade. Recurso Voluntário Não Conhecido." (Acórdão nº 1401-002.047 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção, de 16 de agosto de 2017, Relatora Conselheira Livia de Carli Germano)

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento, à exceção das matérias objeto do pedido de desistência apresentado e daquela não veiculada desde a Impugnação.

II. DA NECESSIDADE DE JULGAMENTO CONJUNTO

A Recorrente, em sede de preliminar, sustenta a necessidade de julgamento conjunto do lançamento de que trata os presentes autos e dos outros dez lançamentos realizados em SCPs em que figura como sócia ostensiva.

A análise daqueles autos, contudo, revela que, em seis casos (processos nº 15540.720230/2016-24, 15540.720229/2016-08, 15540.720231/2016-79, 15540.720215/2016-86, 15540.720232/2016-13 e 15540.720227/2016-19), houve desistência total dos Recursos apresentados, para adesão ao PERT.

Nos outros quatro processos (processos nº 15540.720204/2016-04, 15540.720205/2016-41, 15540.720207/2016-30 e 15540.720212/2016-42), os lançamentos se referem à infração de omissão de receitas referentes a vendas de unidades produzidas pelas respectivas SCPs, de modo que não guardam qualquer relação com os créditos tributários e provas de que tratam os presentes autos.

Conclui-se, portanto, pela total improcedência da alegação apresentada.

III. DO ARBITRAMENTO

O Recurso apresenta algumas preliminares relacionadas a vícios no Acórdão de primeira instância, que poderiam conduzir ao reconhecimento da nulidade parcial daquela decisão com retorno do processo à DRJ, para a correta apreciação de determinadas matérias.

Há, ainda, a invocação da decadência, que pode levar ao afastamento de parte ou todo o crédito sob apreciação, mas, para cuja análise, é necessária previamente a verificação acerca da existência de condutas dolosas ou fraudulentas.

Contudo, há igualmente a contestação do acerto da apuração dos tributos com base no regime do Lucro Arbitrado. A procedência de tal alegação implicaria o cancelamento de todo o crédito tributário submetido a julgamento, razão pela qual, inclusive com fulcro no art. 282, §2º, do CPC, entendo que esta deve ser a primeira matéria a ser apreciada, no presente voto.

Conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 100 a 181, o arbitramento teve por base as alíneas "a" e "b" do inciso II do art. 530 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

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

(...)

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

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

b)determinar o lucro real; (...)"

No item 3 do TVF, o responsável pelo lançamento aponta alguns vícios que entende existir na escrituração contábil do sujeito passivo, para, ao final, concluir:

"54. Diante de todos os fatos narrados acima, restou demonstrado que todas as disponibilidades financeiras da SOTER e suas 24 SCP's se misturavam propiciando:

1) lançamentos contábeis inverídicos como os recursos que ingressaram no CAIXA da SOTER e não saíram das contas bancárias, contradizendo o que está registrado na contabilidade;

2) as restituições e integralizações de capital nas SCP'S utilizando as contas contábeis BANCO que foram registradas contabilmente, mas que nunca puderam ser comprovadas;

3) a inconsistência contábil não explicada de se manter contas de ativo (BANCOS) com saldo credor, enquanto que sua natureza é obviamente devedora;

55. E, por fim, tem-se ainda os fatos dos somatórios dos saldos contábeis das contas BANCOS não guardarem relação com os valores registrados nos extratos bancários emitidos pelos bancos, além de transferências entre as contas contábeis BANCOS que não guardam relação com os dados dos extratos emitidos pelos bancos.

56. Dessa forma, considerando que para efeitos tributários cada SCP é uma pessoa jurídica distinta da sua sócia ostensiva e que, no presente caso, é impossível identificar a efetiva movimentação financeira da SOTER isoladamente, resta à fiscalização considerar a contabilidade apresentada imprestável para a apuração do lucro real, cabendo tão somente a apuração pelo lucro arbitrado, nos termos dos art. 530 e 532 do RIR 99:"

O sujeito passivo, para quem os elementos constantes na contabilidade permitem perfeitamente a apuração pelas vias normais, impugnou individualmente cada uma

das razões apresentadas para o arbitramento, além de tecer alegações mais amplas no sentido de que a autoridade fiscal ora considerava imprestável a escrituração contábil ora embasava a constituição dos créditos tributários exatamente nesta escrituração (o que, para ele, representaria mudança de critério jurídico), bem como de que deveria ter sido intimado para regularizá-la, previamente, ao lançamento fiscal.

Os julgadores de primeira instância se posicionaram pela improcedência de todos os argumentos apresentados e entenderam justificada a desqualificação da contabilidade e a apuração com base no Lucro Arbitrado.

Passemos, então, à análise de cada um dos vícios apontados pela autoridade fiscal:

III.1 - DA DIVERGÊNCIA ENTRE OS SALDOS CONTÁBEIS E OS CONSTANTES DOS EXTRATOS EMITIDOS PELOS BANCOS

Por meio do item XIII do Termo de Intimação nº 13, lavrado em 24/08/2016 (fls. 1.687 a 1.725), a Recorrente foi cientificada da constatação de que os saldos inicial e final no mês de dezembro de 2011, da conta bancária mantida junto ao Banco Santander constante dos balancetes das SCPs e da SOTER divergem dos saldos constantes do extrato bancário apresentado à fiscalização.

No item XIV do referido Termo, constatação semelhante em relação aos saldos inicial e final em todos os meses do ano-calendário de 2011 da conta bancária mantida junto ao Banco Bradesco S/A.

Assim, foi intimado a esclarecer as referidas divergências.

A resposta apresentada pelo sujeito passivo, em 08/09/2016 (fls. 1.730 e 1.731), foi:

"Em relação aos itens XIII e XIV, esclarecemos que, tanto para o Banco Santander (ANEXO XIII) quanto para o Banco Bradesco (ANEXO XII), não existe divergência entre os saldos contábeis e bancários, o que ocorre é um descasamento entre a emissão de cheques - contabilidade - e a compensação do mesmo na conta bancária, ou seja, as diferenças relatadas nos anexos são exclusivamente referentes à (sic) cheques emitidos e não compensados na mesma data."

No Termo de Verificação Fiscal, as referidas divergências aparecem como uma das justificativas para o arbitramento, sendo dito que a Recorrente *"se limitou laconicamente em responder que as divergências apontadas se deviam a cheques que ainda não teriam sido compensados, sem provar ou demonstrar o fundamento para sua afirmação."*

Ora, há que se divergir da conduta adotada pela autoridade fiscal e da conclusão dos julgadores *a quo*. Constam dos autos mais nove Termos de Intimação lavrados em relação ao sujeito passivo, inclusive, incluindo o Termo de Intimação nº 14 (fls. 1.736 a 1.751) constatação e intimação semelhante em relação a conta bancária mantida junto à Caixa Econômica Federal.

Nenhuma linha sequer, nos referidos Termos é dedicada a informar ao sujeito passivo que os seus esclarecimentos não haviam sido acatados ou, ainda, a intimá-lo para apresentar os documentos comprobatórios das suas alegações.

O tema somente volta a surgir no TVF, desta feita para justificar o arbitramento e, diga-se de passagem, apontando apenas a diferença constatada na conta bancária mantida junto ao Banco Santander, que se refere a apenas um mês do ano-calendário em questão.

Ao meu ver, a gravidade da consequência do não acatamento das justificativas apresentadas pelo sujeito passivo impunham ao responsável pelo lançamento a abertura de prazo para a apresentação dos documentos comprobatórios ou, alternativamente, para a regularização de eventuais erros constantes da escrituração contábil.

A jurisprudência do CARF, há muito, tem se posicionado no sentido de que, para a imposição da apuração com base no Lucro Arbitrado deve haver prévia intimação ao sujeito passivo para a regularização da escrita, conforme ilustram os Acórdãos a seguir:

"IRPJ. ARBITRAMENTO DE LUCROS. DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA PARA REGULARIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O arbitramento de lucros, por desclassificação da escrita contábil, é procedimento extremo. Tal medida deve ser aplicada quando o contribuinte, intimado de forma clara e objetiva para providenciar a regularização da escrita, concedendo-se prazo razoável para seu atendimento, deixar de atender à fiscalização. Precedente da CSRF no acórdão CSRF/0104.557." (Acórdão nº 1402-001.606 - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, de 12 de março de 2014, Relator Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto)

"NULIDADE. ARBITRAMENTO DE LUCRO. PRAZO PARA REGULARIZAÇÃO DA ESCRITA CONTÁBIL. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O princípio do contraditório e da ampla defesa tem sua observância obrigatória somente após instaurado o litígio, sendo sua aplicação relativizada na fase inquisitória. Não obstante, considerando que não existe arbitramento de lucros condicional, a jurisprudência administrativa se firmou no sentido de que deve ser oportunizado prazo razoável para que o contribuinte apresente ou mesmo regularize sua escrita contábil e fiscal de modo a permitir a apuração do lucro de acordo com a opção manifestada nas declarações de rendimentos.

No caso concreto, se após mais de um ano em que lhe foram dadas sucessivas prorrogações de prazo para sua apresentação, o contribuinte não o fez ou o fez com deficiências que as tornaram imprestáveis para a apuração do lucro real, não há como acolher a alegação de que teve seu direito de defesa obstaculizado." (Destacou-se) (Acórdão nº 1302-001.886 - 3ª

Câmara / 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento,
de 08 de junho de 2016, Relator Conselheiro Luiz Tadeu
Matosinho Machado)

No caso sob apreciação, o sujeito passivo sequer foi intimado para a apresentação dos documentos comprobatórios das suas alegações, o que se reveste de gravidade, posto que, tal como expresso no último Acórdão acima, a jurisprudência do CARF também se firmou no sentido da impossibilidade de afastamento do arbitramento por meio da apresentação, após a constituição do crédito tributário, dos documentos imprescindíveis que deixaram de ser apresentados ao longo do procedimento fiscal. Tal entendimento foi consolidado na Súmula CARF nº 59:

"A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal."

No caso dos autos, as alegações apresentadas pelo sujeito passivo em resposta ao Termo de Intimação nº 13 possuem verossimilhança e amparo parcial na sua escrituração contábil, como reconhecido no Acórdão recorrido, sendo que a nova divergência constatada na referida decisão tem como justificativa as mesmas razões apresentadas pelo sujeito passivo (descasamento entre a emissão de cheques/registro na contabilidade e a compensação dos mesmos na conta bancária), o que fica demonstrado no Recurso Voluntário.

Mesmo a divergência resultante, ao final, e reconhecida pelo sujeito passivo, no montante de R\$ 11.723,97, representada por cheques emitidos de março de 2001 a dezembro de 2010, cujos beneficiários não os apresentaram, trata-se de vício de pequena monta, que poderia facilmente ter sido regularizado pelo sujeito passivo se houvesse sido intimado neste sentido.

III.2 - DO SALDO CREDOR DAS CONTAS BANCOS AO LONGO DO ANO

Por meio do item II do Termo de Intimação nº 21, lavrado em 26/10/2016 (fls. 1.956 a 1.963), a SOTER foi intimada acerca da constatação de que *"as contas contábeis relativas às DISPONIBILIDADES-BANCOS apresentaram um saldo consolidado de abertura no ano-calendário de 2011 superior a cinco milhões de reais credor (negativo), tendo fechado o ano também com saldo credor superior a seis milhões de reais"*.

Foi intimada, então, a explicar as razões de tal fato, apresentar as justificativas ou reconhecer os equívocos na escrituração, discriminando-os.

Na resposta apresentada (fls. 1.966 a 2.008), a Recorrente alegou:

"(...) que as contas contábeis relativas às disponibilidades em bancos devem ser consideradas juntamente com as aplicações financeiras. Lembramos também que as contas bancárias mantidas nas diversas instituições financeiras consolidam os saldos da Soter somados aos das SCPs, não apresentando saldo negativo em conta corrente. Efetivamente, na abertura de 2011(...) o saldo contábil da Soter, desconsiderados os saldos das SCPs, apresenta-se credor (negativo) porém, no fechamento

do ano, este saldo é devedor (positivo) considerando-se as aplicações financeiras. Informamos que não houve qualquer obrigação não registrada no passivo. Anexamos balancete da Soter relativo ao ano de 2011 e a publicação do balancete consolidado (Soter + SCPs) para melhor esclarecimentos."

A justificativa não foi acatada pela autoridade fiscal, para quem *"o fato da conta perante o banco estar positivo, obviamente graças aos saldos das 24 SCP's, não explica e nem demonstra a origem da situação constatada, uma vez que cada pessoa jurídica possuía contabilidade separada"*. Além disso, *"o argumento de que as aplicações financeiras devam ser levadas em conta quando se observa o saldo do final do ano também não pode prosperar, pois as aplicações financeiras tiveram como origem justamente as contas correntes"*.

Conclui, então, o TVF que *"(...) é óbvio que parte daqueles recursos aplicados ainda não pertenciam a SOTER, mas sim, as suas SCP's, porém da forma como fora contabilizado é impossível de se determinar o quanto pertenceria a cada uma dessas pessoas jurídicas"*.

Na Impugnação apresentada, a SOTER esclarece:

"Em função da atividade empresarial desenvolvida, alguns dos co-titulares da atividade (ora Soter, ora SCPs) é financiado naquela conta bancária pelos demais. Pode até ocorrer que uma subconta fique credora, o que representa apenas que ela foi financiada com recursos dos demais co-titulares para liquidar suas obrigações, fato reconhecido pela autoridade fiscal, já que a conta Bancos Soter/SCPs jamais ficou credora. Na realidade, o saldo credor na conta Bancos da Soter é, na verdade, situação de saldo zero, combinado com um financiamento correspondente ao valor negativo;"

E, ainda, que contratos sociais e atas de reuniões dos sócios respaldariam, expressamente, a autorização para o *"socorro financeiro transitório"* entre as SCPs e a Soter.

Os argumentos foram rechaçados pelo Acórdão recorrido, para quem ficou comprovado o uso, à margem da contabilidade, de disponíveis pertencentes às SCPs, de modo que a escrituração não retrata a sua movimentação financeira, desqualificando-a.

Mais uma vez, há que se concordar com os Recorrentes, quando sustentam que a constatação da fiscalização não justifica, de pronto, o arbitramento.

É que, por um lado, a presença dos referidos saldos credores e a forma como eles foram constituídos representa um vício na escrituração contábil do sujeito passivo, que deveria retratar fielmente a realidade dos fatos.

Contudo, a partir dos elementos constantes dos autos, mais uma vez, o vício da escrituração era perfeitamente regularizável e, salvo melhor juízo, não impede a apuração do Lucro Real do sujeito passivo.

Novamente, no entender deste julgador, cabe censura à conduta da autoridade fiscal, que, previamente à constituição do crédito tributário com base no Lucro Arbitrado, não intimou o sujeito passivo a regularizar a sua escrituração.

III.3 - DAS RESTITUIÇÕES E INTEGRALIZAÇÕES DE CAPITAL

Por meio dos itens VII, X e XI do Termo de Intimação nº 13, lavrado em 24/08/2016 (fls. 1.687 a 1.725), a Recorrente foi cientificada, e intimada a esclarecer, da constatação de existência de integralizações de capital realizadas em algumas SCPs, em dias úteis seguintes a restituições de capital de idêntico valor referente, bem como de que, em certos casos, tratavam-se de SCPs cujas obras já haviam sido concluídas antes de 2011.

Na resposta apresentada (fls. 1.732 a 1.735), o sujeito passivo justificou as referidas operações como destinadas à "*melhora repentina do seu fluxo de ativo*", tratando-se de transferências "*meramente escriturais e transitórias e para fins de controle interno*", que não lhe teriam trazido qualquer vantagem financeira, nem prejuízo para terceiros (aí incluído o Fisco).

Sobre as integralizações de capital em SCPs cujas obras já estavam concluídas, após invocar o que se trata sobre a duração destas sociedades nos seus respectivos contratos de constituição, esclareceu que, "*diante do mercado e das peculiaridades do negócio (contratos cancelados, valores parcelados e não quitados por terceiros, ou seja, inadimplência), os sócios da SCP necessitam fazer novas integralizações e aportes financeiros para exatamente cumprir com as obrigações assumidas perante aos fornecedores e também as Autoridades Administrativas em todas as esferas*".

Repete-se, no caso, a conduta da autoridade fiscal reportada no item III.1 acima. Apesar de não acatar as justificativas apresentadas, o sujeito passivo não foi comunicado de tal fato em nenhum dos termos de intimação lavrados antes do encerramento do procedimento fiscal, nem ainda foi intimado para regularizar a sua escrituração, sob pena de apuração com base no Lucro Arbitrado.

Valem, portanto, todas as considerações ali realizadas.

III.4 - DOS LANÇAMENTOS QUE ENVOLVEM AS CONTAS CAIXA E BANCO

Finalmente, por meio do item I do Termo de Intimação nº 11, lavrado em 03/08/2016 (fls. 1.114 a 1.144), a Recorrente foi cientificada, e intimada a esclarecer, a constatação de existência de lançamentos a débito da conta contábil Caixa cuja origem seriam transferências de suas contas bancárias, mas que não encontravam correspondência nos extratos bancários das referidas contas.

Em resposta (fls. 1.145 e 1.147), o sujeito passivo apresentou planilha (fls. 1.681 e 1.682), correlacionando os valores a pagamentos recebidos pelas SCPs, conforme tabela "Pagamentos recebidos", apresentada em resposta ao Termo de Intimação nº 05.

No item VI do Termo de Intimação nº 14 (fls. 1.736 a 1.751), a autoridade cientificou a Recorrente da seguinte constatação:

"Em resposta ao Termo de Intimação nº 11, a fiscalizada, através da planilha apresentada e de relato verbal à fiscalização, informou que a origem dos recursos da Conta Caixa questionados no referido termo seriam pagamentos feitos pelos clientes das SCP's que foram recebidos em seu escritório. Como as SCP's não possuíam a conta caixa, estes valores eram

registrados como receitas contra contas "bancos" das SCP's, por conseguinte, oferecidos à tributação da SCP. Posteriormente, na contabilidade da sócia ostensiva (SOTER) eram feitos os registros de transferências de suas contas bancos direcionados ao seu caixa. De modo que os valores originalmente pertencentes às SCP's ficaram disponíveis para a sócia-ostensiva. No entanto, sabendo-se que a fiscalizada e as suas SCP's utilizam as mesmas contas-correntes junto aos bancos, mas que contabilmente são contas distintas, não foi possível visualizar como teriam sido feitas as transferências dos recursos recebidos das SCP's para a sócia-ostensiva ao se observar os registros contábeis, ou seja, não foi possível visualizar na contabilidade o ingresso do recurso utilizado pela sócia ostensiva."

Deste modo, houve a intimação para o esclarecimento de como se processaria o registro contábil do recebimento e transferência dos recursos recebidos em espécie pelas SCPs, com a apresentação dos documentos que fundamentaram os lançamentos contábeis.

Foi esclarecido, então, pelo sujeito passivo que os recebimentos eram assim contabilizados:

"- Receita total contabilizada na SCP, lançada a débito na conta Bancos", ou seja, o recurso aumentava o saldo da SCP, única e exclusiva "dona" do valor recebido (seja parte em espécie e parte em cheque ou integralmente recebido em moeda corrente), e assim permanecia, sempre compondo o saldo da SCP - conta "Bancos".

- A Soter, sócia ostensiva, como mantinha conta bancária única para si e suas SCPs (mantendo sempre os saldos gerencialmente controlados separadamente e assim também contabilizados) lançava, apenas o valor em espécie a crédito na conta "Bancos" e débito na conta "Caixa Geral", mantendo o saldo geral da conta corrente bancária inalterado (aumentava o saldo da SCP e reduzia, igualmente, o da Soter). Na contabilidade da Soter o Ativo Circulante se mantinha o mesmo, diminuindo o saldo do banco e aumentando o caixa."

A autoridade fiscal não acatou as justificativas apresentadas pelo sujeito passivo, porém somente a comunicou de tal fato por meio do TVF, utilizando-se desta constatação para justificar o arbitramento.

Uma vez mais, portanto, repete-se o equívoco de procedimento da autoridade fiscal.

Conquanto a conduta adotada pelo sujeito passivo faça com que a sua escrituração contábil não reflita fielmente os fatos ocorridos, as justificativas foram apresentadas e o sujeito passivo demonstrou aparente controle gerencial acerca dos lançamentos "*meramente escriturais*".

Desta forma, volto a concluir que caberia à autoridade fiscal, pelas razões já expostas no item III.1, previamente ao arbitramento, haver intimado o sujeito passivo para promover a regularização da sua escrituração contábil. Neste caso, a partir dos esclarecimentos

prestados pelo sujeito passivo, ser-lhe-ia fácil substituir os lançamentos "*meramente escriturais*" por aqueles que refletissem os recebimentos em espécie, por parte das SCPs.

Neste tópico do TVF, ainda, a autoridade fiscal utiliza como fundamento para o arbitramento a existência de registros contábeis de transferências entre contas bancárias da Soter e de suas SCPs que não encontrariam respaldo nos extratos bancários.

Neste ponto, o sujeito passivo sequer foi intimado a se justificar durante o procedimento fiscal, ou ainda, a excluir tais lançamentos de sua escrituração contábil, caso, efetivamente, inexistentes.

Na Impugnação, a Soter justificou que tais lançamentos representavam "*financiamentos transitórios entre SCPs ou entre quaisquer delas e a sócia ostensiva*", defendeu a neutralidade da conduta e apresentou tabelas, relacionando os registros.

Outra vez mais, a Recorrente aparenta possuir controle gerencial sobre os lançamentos, de modo que viável a regularização da sua escrituração, o que não lhe foi oportunizado.

Neste instante, cabe afastar as considerações efetuadas pelo julgador *a quo*, que, após reconhecer "*algum fundamento na alegação apresentada*", rejeita-as pela não apresentação de contratos de mútuos que respaldassem os financiamentos/empréstimos, e, ainda, pelo fato de que tais operações seriam fatos geradores do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

Ora, tais fatos, no meu entender, poderiam justificar a desconsideração dos lançamentos "escriturais", a intimação ao sujeito passivo para regularizar a sua escrituração ou, ainda, o lançamento do IOF não recolhido.

Jamais seriam justificativas para, imediatamente, adotar a apuração com base no Lucro Arbitrado.

III.5 - CONCLUSÃO

Após todo o exposto, entendo que a única conclusão possível no presente caso é, consoante o já reportando entendimento que tem sido adotado por este Conselho, reconhecer que, para a imposição do arbitramento à Recorrente, seria necessário que a autoridade fiscal houvesse lhe intimado, de forma clara e objetiva, e com a concessão de prazo razoável, para a regularização da sua escrituração.

Todas as constatações levadas ao conhecimento do sujeito passivo foram respondidas com alegações que possuem verossimilhança e que, aparentemente, ensejavam facilmente a citada regularização da escrituração contábil.

A partir dos vícios apontados pela autoridade fiscal e das justificativas apresentadas pela Recorrente, sequer, no entender deste julgador, é possível se concluir que a escrituração do sujeito passivo é imprestável para a identificação da sua movimentação financeira e para a apuração do Lucro Real, como exigido pelo art. 530 do RIR/99, como requisito a autorizar a apuração com base no Lucro Arbitrado.

Processo nº 15540.720216/2016-21
Acórdão n.º **1302-002.915**

S1-C3T2
Fl. 4.058

Isto posto, voto por não acatar a preliminar de necessidade de julgamento conjunto, e por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, determinado o cancelamento dos créditos tributários referentes ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo