



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

Processo nº 11020.002030/2009-85
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-001.819 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2017
Matéria LUCRO ARBITRADO
Recorrente RODOTECNICA - INDUSTRIA DE IMPLEMENTOS RODOVIARIOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

DECADÊNCIA. AFASTAMENTO DA MULTA QUALIFICADA POR INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO FRAUDULENTA X APLICAÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN PELAS MESMAS RAZÕES. IMPOSSIBILIDADE.

O prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação se subsumem ao disposto no § 4º do art. 150 do CTN. Excepcionalmente, o prazo decadencial é deslocado para o inciso I do art. 173 do CTN quando não há pagamento antecipado do tributo sujeito à homologação ou quando há constatação de dolo, fraude ou simulação. Da configuração das três condutas descritas, infere-se que deve ser considerada para tanto somente a conduta intencional e ilícita de causar dano, o que não abarca a simulação sem fraude.

ALEGAÇÃO NÃO ENFRENTADA. OMISSÃO INEXISTENTE. DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO. A regra é de que o julgador não está obrigado a se manifestar sobre todas as alegações das partes nem responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. Apenas haverá cerceamento de defesa caso o argumento não analisado pelo julgador possa, em tese, infirmar a conclusão por ele adotada.

PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO. AVALIAÇÃO DO JULGADOR. NECESSIDADE E VIABILIDADE. Como destinatário final da perícia, compete ao julgador avaliar a prescindibilidade e viabilidade da produção da prova técnica, não tendo ela por finalidade suprir as deficiências probatórias das partes. Não demonstrada a necessidade de conhecimento técnico e especial para a produção de prova, a realização de exame pericial é dispensável.

CONFUSÃO PATRIMONIAL. SIMULAÇÃO. ATIVIDADE QUE REVELA A EXISTÊNCIA DE UMA ÚNICA EMPRESA. A ausência de efetiva segregação entre as entidades e a consequente constatação de que as pessoas jurídicas realizam uma única atividade permite a reunião e a tributação conjunta, como uma única empresa.

ARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL. Constatado que a escrituração não se presta à apuração do lucro real, em razão da localização de pagamentos não identificados ou escriturados e de documentos fiscais não contabilizados, deve o lucro ser arbitrado nos termos do artigo 530, II, do RIR/99.

MULTA QUALIFICADA. Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio -- respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito).

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, acolher de ofício a decadência do 1º Trimestre de 2004 (IRPJ e CSLL) e, quanto ao PIS e Cofins, acolher no período de janeiro a maio de 2004. Vencida a Conselheira Lívia De Carli Germano (Relatora) que aplicava o art. 173, I do CTN. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial apenas para desqualificar a multa de 150%(cento e cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco por cento). Vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto e Antonio Bezerra Neto. O Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes votou pelas conclusões na desqualificação da multa. Designado o Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, para redigir o voto vencedor em relação à decadência.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Presidente

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Jose Roberto Adelino da Silva, Livia De Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Trata-se de cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referentes ao período de 01/2004 a 12/2008, realizada por meio de arbitramento do lucro com base no artigo 530, II, do RIR/99. Segundo o auto de infração *"A escrituração mantida pelo contribuinte (Livro Diário), é imprestável para determinação do Lucro Real, em decorrência de diversas 'inconsistências, erros, falhas, vícios, omissões, relatadas no RELATÓRIO- FISCAL que é parte integrante do presente Auto de Infração."*

O arbitramento teve como base de cálculo a receita declarada pela autuada mais a receita declarada da MG Mecânica Suport Ltda. - EPP (MG Mecânica), CNPJ nº 04.727.743/00014-19, na modalidade Simples. A inclusão na base de cálculo das receitas auferidas pela MG Mecânica se deu em virtude de ter sido desconsiderada da condição de pessoa jurídica independente, para fins de incidência dos tributos lançados.

Sobre a fiscalização, reproduzo em parte o relatório da decisão recorrida:

Segundo a fiscalização, a MG Mecânica é, na realidade, apenas um setor industrial do contribuinte fiscalizado, em face dos fatos apurados a seguir, em síntese:

- as duas PJ estavam instaladas no mesmo local e são comuns, a caixa postal, o logo, os telefones, o fax, o sítio na internet e o endereço eletrônico;
- os administradores eram os mesmos para as duas empresas e as sócias da MG eram cônjuges dos sócios da Rodotécnica;
- as duas PJ foram constituídas em época próxima (agosto e outubro de 2001) e que a transferência de Caxias do Sul para Bento Gonçalves ocorreu simultaneamente em meados de 06/2004, tendo atividades relacionadas ("fabricação de equipamentos de transporte" e "serviços de manutenção e reparação mecânica de veículos automotores");
- a MG Mecânica não possui qualquer despesa ou custo industrial (exceção dos gastos de salário e encargos), bem como não registra despesas em relação aos veículos que possui;
- as informações declaradas através das Guias de informações e Apuração do ICMS (GIA) mensal demonstram haver no período de julho/2005 a julho/2007 o mesmo consumo de energia elétrica nas duas PJ;
- há utilização do mesmo quadro de pessoal para as duas PJ, bem como os veículos constantes do ativo imobilizado são utilizados por ambas;
- há centenas de documentos fiscais da Rodotécnica que são registrados nos livros fiscais e no caixa da MG e vice-versa. E não se trata de engano, mas sim de sociedades que se confundem. Não há qualquer separação de custos, despesas e gastos. A confusão é permanente. É comum a emissão pelos fornecedores de documentos destinados a uma pessoa jurídica com o endereço de outra e vice-versa.

- Tais situações estão evidenciadas nos elementos apresentados às folhas 86/105 dos autos;

Diante de tais fatos, a autoridade fiscal conclui que a criação da MG Mecânica é uma mera simulação, objetivando vantagem tributária, já que com a divisão em duas, a receita bruta de uma delas possibilitava a inclusão no SIMPLES e o consequente benefício da redução dos tributos e contribuições lançados, bem como redução dos encargos previdenciários sobre a mão de obra empregada.

Quanto à escrituração mantida pela autuada para determinação do lucro real, diz o autuante que, além dos fatos acima mencionados, que por si só, já são suficientes para a sua não aceitação, constatou, ainda, que muitos documentos de pagamentos dos gastos e despesas são contabilizados na conta caixa de forma indevida, uma vez que transferências bancárias e cheques compensados são contabilizados como suprimento de caixa (débito da conta), sem as correspondentes contrapartidas da saída dos recursos (crédito da conta). Informa que esse procedimento é constante durante todo o período fiscalizado e que são centenas de operações. Cita vários exemplos desses registros (fls. 106/111). Diz, ainda, que a imprestabilidade da contabilidade também é originada pelo uso contumaz do famigerado "caixa 2". Cita exemplos de ocorrências de saldo credor de caixa na escrituração das duas PJ (fls. 111/112).

Nas planilhas de fls. 124 a 131 encontram-se resumidamente demonstrados os valores tributáveis mensais e trimestrais que serviram de bases de cálculo do IRPJ e das Contribuições (CSLL, PIS e COFINS).

A fiscalização utilizou o percentual de 9,6% para determinação do lucro arbitrado para IRPJ e de 12% para CSLL. A alíquota do PIS foi de 0,65% e da COFINS foi de 3%.

Os valores recolhidos pela autuada e pela MG Mecânica, nas modalidades do lucro real e do Simples, respectivamente, foram deduzidos dos montantes do IRPJ e contribuições apurados.

A multa aplicada sobre o imposto/contribuição foi no percentual de 150%. A justificativa para o agravamento da penalidade foi em virtude de haver simulação (criação de duas PJ com intuito de obter vantagem tributária), ficando caracterizado o dolo na prática da infração cometida, cujas circunstâncias (a sonegação e a fraude) autorizam a imposição da multa qualificada bem como a aplicação da regra geral do art. 173, inciso I, do CTN, que fixa como termo inicial para contagem dos cinco anos decadenciais, "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado".

Também foram lançados juros de mora com base nos arts. 61, §3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Apresentada impugnação, o processo retornou em diligência à DRF de origem para confirmar a alegação contida na peça impugnatória, de que a MG Mecânica tem também como cliente ora recorrente, de forma que os valores das notas fiscais de prestação de serviços constantes do Doc. 10 da impugnação deveriam ser excluídos das receitas arbitradas.

A diligência confirmou que os valores das referidas notas fiscais estavam contidos nos montantes das receitas de serviços da MG Mecânica, compondo as bases de cálculo do arbitramento do lucro, bem como as bases de cálculo do PIS e da COFINS nos períodos de apuração correspondentes.

Realizando então o julgamento, a impugnação foi considerada parcialmente procedente, tendo sido excluídos os montantes de IRPJ - R\$ 16.095,72; CSLL - R\$ 4.163,40; COFINS - R\$ 20.527,05 e PIS - R\$ 3.783,48, bem como a multa de ofício e os juros de mora correspondentes, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2008

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Possuindo o auto de infração todos os requisitos necessários à sua formalização, nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e se não forem verificados os casos taxativos enumerados no art. 59 do mesmo decreto, o lançamento não é nulo.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. Deve ser indeferida a solicitação de perícia acerca de matéria que não demande conhecimento técnico especializado próprio de perito e, também, porque a prova requerida devia ter sido apresentada pelo sujeito passivo juntamente com a impugnação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2008

PROVAS INDICIÁRIAS. A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra por uma prova única, direta, concludente por si só; ou por um conjunto de indícios que, isoladamente, nada atestam, mas agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato.

SIMULAÇÃO. Comprovada a simulação por meio do conjunto indiciário convergente, cabe à Fazenda Pública desconsiderar os efeitos dos atos viciados, para que se operem consequências no plano da eficácia tributária, independentemente de prévia manifestação judicial a respeito da validade do ato viciado ou de as operações comerciais estarem sujeitas a outras normas legais.

VERDADE MATERIAL. PESSOA JURÍDICA DISFARÇADA EM DUAS. REFLEXO NA TRIBUTAÇÃO. Demonstrado que os negócios desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal (pessoa jurídica disfarçada em duas), as receitas indevidamente declaradas na modalidade do Simples devem ser adicionadas às bases de cálculo do arbitramento do lucro adotado pela fiscalização.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. Cabível o arbitramento do lucro quando a escrituração a que estiver obrigada a pessoa jurídica contiver vícios, erros, deficiências e omissões que a tornem imprestável para fins de apuração do lucro real.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. Na consolidação dos valores da receita bruta, devem ser excluídas as importâncias decorrentes de vendas da pessoa jurídica simulada para a autuada.

MULTA QUALIFICADA. EXIGIBILIDADE. Estando configurada a ação dolosa na simulação, para evitar o pagamento do tributo, mantém-se a multa qualificada de 150%.

JUROS DE MORA. SELIC. A utilização da taxa Selic no cálculo dos juros moratórios encontra respaldo na legislação regente, não podendo ser dispensada.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. PIS/PASEP, COFINS e CSLL. A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Intimada em 8 de julho de 2011, a empresa apresentou recurso voluntário em 5 de agosto de 2011 alegando, e síntese:

(i) nulidade da decisão recorrida por cerceamento de defesa, eis que esta deixou de analisar os seguintes 2 pontos:

(a) quanto à legislação trazida no auto de infração: alega que esta é incompatível com o perfil da empresa autuada eis que a Rodotécnica não se enquadra no SIMPLES NACIONAL, sendo contribuinte pelo sistema de cálculo do Imposto de Renda pelo Lucro Real; além disso, aduz que a legislação trazida no auto de infração é incongruente, pois menciona genericamente que o lançamento foi realizado de acordo com as disposições do art. 10 do Decreto 70.235/72; e

(b) quanto ao saldo credor em caixa: alega que, conforme impugnado, isso não restou comprovado no auto de infração.

(ii) necessidade de realização da perícia solicitada em sede de impugnação, a qual demonstraria o não cabimento da desqualificação das contabilidades, eis que inexistentes as alegadas "*centenas de documentos fiscais de uma pessoa registrados nos livros fiscais de outra, e vice-versa*" (prova negativa impossível de ser realizada pela ora recorrente):

Alega que a autoridade fiscal não utilizou adequadamente a técnica da amostragem, eis que não existiu a alegada "estatística por amostragem" e sim um "pinçamento" exaustivo dos lapsos; afirma que somente a quantidade de lapsos (erros) encontrados -- 19 lapsos escriturais em 5 anos de registros contábeis -- não pode justificar tamanha cobrança tributária.

Afirma que a autuação acusa a empresa MG Mecânica de não possuir qualquer despesa ou custo industrial no ano de 2008, o que é inverídico e, conforme reconhecido pela decisão recorrida, a empresa MG Mecânica teve, em 2008, custos com materiais, os quais são contas componentes do Custo dos Serviços Prestados (CSP). Para efetuar essa acusação infundada, observa que o fisco trouxe à baila somente o DRE de 2008, não tendo propositalmente apresentado os DREs de 2004 a 2007. Aduz, ademais, que mesmo que tivesse havido algum equívoco contábil no ano de 2008 (o que não ocorreu, pois o erro foi do fiscal), isso não seria motivo suficiente para tentar agregar justificativas para desmoralização da contabilidade da MG Mecânica em relação aos cinco anos autuados (2004 a 2008).

(iii) no mérito:

No item relativo à atividade operacional:

Como pode ser lido a fls. 1.033, os julgadores administrativos reconhecem a denúncia feita na impugnação de que o fisco teria se equivocado ao acusar que a empresa não teria custos com materiais. Neste mesmo item eles também reconhecem que a mão de obra na empresa prestadora de serviços (MG Mecânica) teria que ser maior do que na Rodotécnica.

Neste quesito, há que se denunciar o que segue:

1. O próprio julgamento, nesta análise da contabilidade, acaba, ao fim e ao cabo, reconhecendo que há dificuldades técnicas do senhor fiscal no tocante aos conceitos contábeis e de custos em empresas industriais e de prestação de serviços.

2. Embora reconhecendo esta limitação técnica, os julgadores fizeram ouvidos moucos para o fato de a impugnante ter alertado que, quanto ao DRE, o fisco somente detectou este problema em 2008 (que na verdade foi erro do fiscal),

não se debruçando para o fato de que foi denunciado que o autuante omitiu qualquer informação e mesmo documentação a respeito dos demais anos (de 2004 a 2007).

3. De forma simplória, os julgadores, para tentar justificar o erro crasso feito pelo autuante, defendem (em vez de julgarem) que há outros documentos acostados que denotariam haver empregados de uma trabalhando em outra e vice-versa.

4. Em suma, a sintética e fugidia posição dos julgadores neste item revela o seu caráter preconceituoso em relação à empresa, quando deixou de examinar a contradição técnica apresentada no auto de infração. Mesmo assim, manteve a autuação.

No item relativo à "ciranda na escrituração dos livros contábeis": alega que a decisão recorrida reafirma a autuação na parte que considera que existem centenas de documentos fiscais de uma pessoa jurídica registrados nos livros fiscais e caixa de outra e vice-versa (fls. 1.33), todavia os elementos trazidos nos autos de infração e no relatório fiscal não são suficientes para demonstrar tais centenas de documentos fiscais irregulares.

No item relativo à "Da Base de Cálculo. Exclusão": alega que não é verdade que em sede de impugnação a empresa solicitou a exclusão dos valores de faturamento da MG Mecânica contra a ora Recorrente. Sobre esse ponto, afirma que "O que ocorreu é que na impugnação, uma das maneiras documentais de se demonstrar que não poderia ter havido a desqualificação das contabilidades, foi trazendo e provando que o senhor fiscal nem sequer analisou as documentações de venda das empresas. A intenção dessa denúncia foi tão somente para trazer a lume a insanidade perpetrada pelo fisco em considerar desqualificadas as contabilidades." Com isso, afirma que essa afirmação do julgamento revela, por si só, o caráter de descompromisso com a verdade do relator do processo de julgamento de primeira instância.

"Quanto às Questões de Mérito em Si" (conforme palavras da própria Recorrente), afirma:

(i) é infundada a desconsideração da MG Mecânica Suport Ltda., por falta de comando legal autorizativo, eis que o parágrafo único do art. 116 do CTN não foi regulamentado;

(ii) a autoridade julgadora de primeira instância adotou o execrável adágio "in dubio pro fisco" ao entender que a administração parcialmente comum e os objetos sociais complementares são elementos suficientes para caracterizar a desconsideração da pessoa jurídica da MG Mecânica, quando na verdade cada empresa tinha atuação específica e especializada no mercado.

Nesse ponto, observa que, como ambos os cônjuges são conhecedores do ramo, um ficou com a empresa de produção de tanques e a outra ficou responsável pela empresa de consertos de implementos rodoviários, não sendo crime tal orquestração societária e de atividade empresarial, em que cada empresa tem o seu perfil de tributação federal. Aduz que, se isso for crime, cobra imediata ação fiscal contra o Grupo Randon, que, por meio de engenharia societária, possui quatro empresas no mesmo local e sob a mesma direção. Defende que a existência de duas empresas com objetivos sociais complementares, com atuação vertical, sistema indiscutivelmente utilizado por inúmeros grupos econômicos no Brasil, não pode justificar a pena extremada da desconsideração da personalidade jurídica de uma das empresas.

Afirma, ademais, que por questão de racionalidade em função do alto grau de especialização do senhor Valeri determinadas atividades administrativas (não todas) foram-lhe transferidas mediante procuração específica. Busca amparo nos princípios constitucionais da liberdade de associação e da livre iniciativa para defender que não há proibição, no ordenamento jurídico-tributário brasileiro, que o cônjuge possa ser procurador da empresa do outro cônjuge.

Da mesma forma, observa que, como a administração de uma das empresas é de cada um dos cônjuges, é natural que ambas as sociedades apresentaram os mesmos fiadores junto a banco e isso não pode ser elemento indicativo de fraude fiscal.

Defende, assim, que "*além da inexistência de simulação ou de dissimulação, pois não se pretendeu alcançar objetivo diferente ao que consta nos contratos sociais das empresas, a fiscalização está proibida de alterar institutos, conceitos e forma de direito privado*".

Recebi o processo em distribuição realizada em 15 de fevereiro de 2017.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

A Recorrente inicia sua defesa argumentando pela nulidade da decisão recorrida por cerceamento de defesa, eis que esta deixou de analisar dois dos argumentos trazidos em sua impugnação.

Sobre essa questão, ressalte-se que o Decreto nº 70.235/72 orienta-se pelo princípio do livre convencimento motivado, como se verifica nos artigos abaixo reproduzidos:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Significa dizer que, ao identificar motivo suficiente para fundamentar sua decisão, o julgador administrativo está dispensado de responder a todos os argumentos apresentados na defesa.

Também nessa linha, o artigo 489, §1º, IV, do novo Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015) estabelece que não se considera fundamentada a decisão que “*não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador*”.

Sobre esse dispositivo, a Enfam (Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados) divulgou o Enunciado n. 42, de seguinte teor: “*Não será declarada a nulidade sem que tenha sido demonstrado o efetivo prejuízo por ausência de análise de argumento deduzido pela parte*”. Esse entendimento está em consonância com a orientação do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. (...) (EDcl no MANDADO DE SEGURANÇA Nº 21.315 – DF, RELATORA MIN. DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), publicado em 29/03/2016).

AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. AÇÃO MONITÓRIA. EMBARGOS IMPROCEDENTES. ENTREGA DE MERCADORIAS. INÍCIO DE PROVA ESCRITA SUFICIENTE. VIOLAÇÃO AOS ARTS. 458 E 535 DO CPC/73. INEXISTÊNCIA. FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. AGRAVO IMPROVIDO.

1. A jurisprudência desta Corte proclama que, se os fundamentos adotados bastam para justificar o concluído na decisão, o julgador não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos utilizados pela parte, dependendo a nulidade do julgamento por omissão da necessidade de o órgão jurisdicional manifestar-se sobre as questões que lhe são devolvidas. (...) (AgInt no REsp 1120451/MT, Relator Ministro Raul Araújo, Quarta Turma, julgado em 15/12/2016 e publicado no DJe em 06/02/2017).

Disso se depreende que, como regra, o julgador não está obrigado a se manifestar sobre todas as alegações das partes nem responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. Apenas haverá cerceamento de defesa caso o argumento não analisado pelo julgador possa, em tese, infirmar a conclusão por ele adotada, o que de fato não ocorreu.

No caso, os argumentos que a Recorrente alega estarem omissos na decisão recorrida são, na verdade, absorvidos pela fundamentação nesta contida, de que o arbitramento foi realizado com base no artigo 530, II, do RIR/99, que trata da hipótese de escrituração imprestável, nos seguintes termos (fls. 1496-1497):

Efetivamente, restou evidenciado nos autos (relatório fiscal - fls. 86 a 117) que a escrituração mantida pelo contribuinte (Livro Diário) contém diversas inconsistências, erros, falhas, vícios e omissões, tais como:

- situações de confusão documental, patrimonial e de pessoal nas pessoas jurídicas

envolvidas (amostra juntada: fls. 175 a 369 e 386 a 479);

- ocorrências de despesas/gastos de uma pessoa jurídica escriturados nos livros fiscais e de caixa da outra e vice-versa (amostra juntada: fls. 370 a 385);

- ocorrências de pagamentos de despesas/gastos que não estão escriturados, bem como transferências e cheques compensados contabilizados como suprimento de caixa, estando omitida a contrapartida correspondente à saída dos recursos (amostra juntada: fls. 480 a 666);

- existência de saldos credores de caixa - situações evidenciadas no item VII. 2 do relatório fiscal (fls. 111 /112).

Diante dos fatos acima apontados, por amostragem, bem como de todas as evidências relatadas no tópico anterior (3.3) de que a MG Mecânica não é, de fato, uma pessoa jurídica independente, e sim um estabelecimento industrial da impugnante, dissimulada como outra pessoa jurídica, tem-se que a contabilidade mantida pela autuada não engloba todas as operações que lhe são próprias e não cabe ao fisco reconstituí-la, agregando a ela, todas as operações efetuadas em nome da MG Mecânica, como quer a defesa, para fins de apuração do lucro real.

Com isso, quer-se dizer que a legislação constante do auto de infração é sim compatível com o perfil da empresa autuada – pois empresas optantes pelo regime de lucro real que tenham escrituração imprestável ficam sujeitas ao arbitramento nos termos do artigo 530, II, do RIR/99. Da mesma forma, conforme se depreende da leitura do trecho acima transcrito da decisão recorrida, a escrituração foi considerada imprestável com base em todo um conjunto de provas e não simplesmente em razão de ter sido constatado saldo credor em caixa. Assim, mesmo que por hipótese tal saldo credor não tivesse sido comprovado (o que no caso foi, diga-se de passagem), isso não acarretaria a nulidade da decisão recorrida, eis que esta não se baseou apenas neste indício para considerar a escrituração imprestável.

Quanto à alegação acerca da necessidade de perícia, novamente não assiste razão à Recorrente.

A Recorrente afirma que a perícia seria necessária para demonstrar que é um equívoco a desqualificação das contabilidades das empresas, em especial porque inexistentes as alegadas "*centenas de documentos fiscais de uma pessoa registrados nos livros fiscais de outra, e vice-versa*".

Todavia, tal alegação não resiste a uma análise mesmo que superficial do Termo de Verificação Fiscal. Conforme se mencionará em detalhes a seguir, o auto e infração ora atacado foi lavrado em razão de a escrituração da Recorrente ter sido considerada imprestável, tendo sido colacionado aos autos um grande conjunto de fatos que comprovam cabalmente a confusão patrimonial entre a Recorrente e a empresa MG Mecânica, os quais levam inequivocamente à conclusão de que de fato esta não merece ser tida por confiável.

Há, de fato, provas robustas de confusão patrimonial.

Conforme reconheceu a decisão recorrida, as duas pessoas jurídicas estavam instaladas no mesmo local e são comuns, a caixa postal, o logo, os telefones, o fax, o sítio na internet e o endereço eletrônico, sendo que sequer estão separadas fisicamente uma de outra. Sobre tal constatação, é válido transcrever o trecho de fls. 96-97 do TVF:

72. A empresa MG Mecânica estava com endereço na Rua Antonio Ribeiro Mendes, 3016 em Caxias do Sul.

73. Embora em números diferentes, constata-se que as atividades eram no mesmo local. Tanto é que a MG Mecânica não apresenta qualquer gasto de aluguel em todo o período.

74. O imóvel acima não é de propriedade de qualquer das empresas. A Rodotécnica apresenta contrato de sublocação com a sublocadora Balbinotti Implementos Rodoviários Ltda, com data inicial de 10/09/2001 até 31/07/2004, cujo aluguel mensal é de R\$ 7.000,00 (fls. 341 a 344). O pagamento do aluguel é contabilizado nos livros da Rodotécnica.

75. Em 07/2004 a Rodotécnica encerra suas atividades operacionais no imóvel supra, devolvendo-o conforme Instrumento Particular de Entrega de Chaves (fl. 345).

76. Já a MG Mecânica não apresenta qualquer contrato de locação, comprovando que a MG Mecânica foi criada somente no papel. Corrobora-se o fato que em seus registros contábeis inexistiu pagamento de aluguel.

(...)

"87. A realidade é que a empresa fiscalizada Rodotécnica transferiu-se em fins do 1º semestre de 2004 para o imóvel que, pelo Registro de Imóveis, é de propriedade da MG Mecânica.

88. Os fatos são únicos e não mentem. Relembrando, a empresa fiscalizada rescindiu o contrato de locação em 06/2004 devolvendo o imóvel onde estava desenvolvendo suas atividades operacionais em Caxias do Sul.

89. Fato subsequente, a Rodotécnica iniciou a operar no prédio cuja posse e propriedade é da MG Mecânica, sem qualquer contrato, sem pagar absolutamente nada," pelo simples motivo de que tudo é uma única coisa.

90. Por ocasião do pedido de importação a Rodotécnica apresenta Contrato de Locação (fl. 352 e 353), onde figura como locatária e a MG Mecânica como locadora do imóvel acima. Entretanto, o contrato inicia-se somente em 01/07/2005, sendo o aluguel estipulado de R\$ 1.000,00 mensais.

91. Mais uma vez aqui prova-se o subterfúgio utilizado pela fiscalizada. A realidade vem a tona, desmontando a farsa montada para pagar menos tributos. E as provas são várias.

92. Primeiramente é verificado que o contrato de locação é a partir de 01/07/2005. Mas a verdade é que a Rodotécnica já estava no local há mais de 1 (um) ano da data acima. Faz provas centenas de notas fiscais dirigidas a Rodotécnica por seus fornecedores. A Rodotécnica já estava estabelecida em Bento Gonçalves em 07/2004. Tanto é que o Alvará de Licença para Localização ou Exercício de Atividades é datado de 16/09/2004 (fl. 354).

(...)"

A decisão recorrida constata, ademais, que os administradores eram os mesmos para as duas empresas e as sócias da MG eram cônjuges dos sócios da Rodotécnica. De fato, embora formalmente os administradores sejam diferentes, a fiscalização extrai a conclusão de que a administração é comum com base:

(i) na procuração da MG outorgando a Valeri Antônio Pertile (sócio administrador da Rodotécnica) poderes somente para representação perante o Banco do Brasil S/A, Agência 3220-4, a fim de movimentar especificamente a conta corrente nº 9525-7, afirmando que "Note-se aqui que o sócio da Rodotécnica, Valeri Antônio Pertile passa a ter competência para, por procuração, tratar dos assuntos da MG Mecânica junto à instituição financeira, fato que, somado aos demais indícios comprovará a unicidade dos estabelecimentos."

(ii) na constatação de que a realidade demonstra que movimenta outras contas bancárias, tanto no Banco do Brasil quanto em demais instituições financeiras. Além disso, exerce a função gerencial sem poderes formais para tal, como comprovam os documentos:

- Recibo de 21/10/2003 no valor de R\$ 5.000,00 correspondente a retirada de lucros da empresa MG Mecânica, por parte de Gladis Carmem Milani Stringhini (fl. 242). *Todavia quem recebe o dinheiro é Valeri Antônio Pertile:*
- Recibo de 21/10/2003 no valor de R\$ 8.000,00 correspondente a retirada de lucros da empresa MG Mecânica, por parte de Maria Glória Pertile (fl. 243). *Quem recebe o dinheiro é Valeri Antonio Pertile:*
- Valeri Antônio Pertile contrata, altera salários e demite os empregados da MG. Documento denominado "Planilha para Informações Gerais" datada de 17/07/2006 da MG Mecânica possuía anotação de que "aumentos salariais para Raquel, Lucimar e Anderson — empregados da MG - deve ser falado com Valeri" (fl. 244);
- Já em relação a sócia da MG Mecânica, Maria da Glória Coghetto Pertile, os documentos que originam os valores contabilizados a título de pró-labore não se coadunam com a rubrica contabilizada. As cópias de cheque abaixo relacionadas relatam que esses pagamentos referem-se a "salário" e não a pró-labore:
- Cópia de cheque 130814 do Banco do Brasil de 27/10/2005 (fl. 245);
- Cópia de cheque 130821 de 06/12/2005 (fl. 246);
- Cópia de cheque 850094 de 06/06/2006 (fl. 247);
- Cópia de cheque 130851 de 06/12/2006 (fl. 248).

Outro forte indício de confusão patrimonial reside no fato de que as duas pessoas jurídicas foram constituídas em época próxima (agosto e outubro de 2001) e a transferência de Caxias do Sul para Bento Gonçalves ocorreu simultaneamente em meados de 06/2004, tendo atividades relacionadas ("fabricação de equipamentos de transporte" e "serviços de manutenção e reparação mecânica de veículos automotores"). Isso não foi mera suposição da fiscalização, tendo esta colacionado provas neste sentido, em especial cópia de notas fiscais emitidas para a Rodotecnica e para a MG Mecanica constando o mesmo endereço.

O TVF também constatou que (i) a MG Mecânica não possui qualquer despesa ou custo industrial (exceção dos gastos de salário e encargos), bem como não registra despesas em relação aos veículos que possui; (ii) as informações declaradas através das Guias de informações e Apuração do ICMS (GIA) mensal demonstram haver no período de julho/2005 a julho/2007 o mesmo consumo de energia elétrica nas duas PJ; (iii) há utilização do mesmo quadro de pessoal para as duas PJ, bem como os veículos constantes do ativo imobilizado são utilizados por ambas.

Tais fatos estão devidamente comprovados no auto de infração e a Recorrente não traz qualquer justificativa ou informação que possa dar a tais fatos interpretação diversa da conferida pelo fiscal autuante.

Transcreve-se aqui trechos do TVF que não deixam dúvidas quanto a tais provas:

"54. Constata-se "in loco" (item VI. 16) que o departamento administrativo, recepção, departamento de vendas inexistem no pavilhão dito da MG. Todas estas atividades reportam-se ao estabelecimento Rodotécnica. Visita efetuada em 29/04/2009 não deixou dúvidas sobre a farsa montada pela fiscalizada. Termo de Constatação (fl. 464) mostra a realidade fática: no endereço atual em Bento Gonçalves há apenas uma empresa operando, com vários centros de custos. O resto é puramente maquiagem.

55. O entendimento acima é reforçado por várias situações. O departamento de pessoal é único para as "duas" empresas. Tal fato é provado pela titular do departamento de pessoal da empresa fiscalizada,

sra. Raquel Bortoncello, que é registrada como empregada na MG Mecânica (fl. 250). Cita-se como exemplo as fichas pontos onde ela assina como responsável pela MG Mecânica (fls. 251 e 252) e pela Rodotécnica (fls. 253 e 254).

56. Raquel Bortoncello assina como representante das "duas" empresas nos documentos intitulados Perfil Profissiográfico Previdenciário - PPP (fls. 255 a 258) e assim sucessivamente.

57. Da mesma forma em relação ao setor fiscal. Tal fato é provado pelas correspondências dirigidas a Rodotécnica (fls. 259 e 260), objetivando a correção de irregularidades fiscais, cuja ciência é assinada por Raquel Bortoncello, já dita empregada registrada na MG.

58. Mas há mais. Muito mais. Raquel Bortoncello, registrada na MG Mecânica, exerce atividade normal na empresa Rodotécnica. Em data de 23/01/2006 envia e-mail (rh@rodotecnica.com.br) do setor de recursos humanos da empresa Rodotécnica, informando dados da rescisão de contrato do Osmar Antonio Girelli, empregado da MG Mecânica (fl. 261).

59. Já em 13/10/2006 novamente Raquel Bortoncello, envia e-mail (financeiro@rodotecnica.com.br'), desta feita do setor financeiro da empresa Rodotécnica (fl. 262), informando dados para rescisão de contrato de trabalho do empregado Alex. (Alex Madeira Batista, empregado da Rodotécnica entre 18/09/06 a 17/10/06).

60. O óbvio não se demonstra. Mais um exemplo. "Na documentação apresentada pela MG Mecânica, há e-mail (fl. 263) enviado para a Orteca (escritório contábil), por Raquel Bortoncello (empregada registrada na MG Mecânica). Entretanto o e-mail é originado da Rodotécnica (financeiro@rodotecnica.com.br), e utiliza a seguinte frase: "Segue abaixo os dados para a rescisão do Jurandir Moraes de Oliveira da Mg Mecânica Suport Lida". Desnecessário relatar que em um envio normal de e-mail entre a empresa e o seu escritório contábil não há necessidade de mencionar qual a empresa do empregado.

61. E uma avalanche de fatos que demonstram a unicidade das empresas. Zuleima Rech, empregada registrada na Rodotécnica com o cargo de analista financeira (fl. 264), assina correspondência cm nome das "duas" empresas. Exemplifica-se pela correspondência emitida em 21/01/2003 pela MG (fl. 265) e em 08/05/2003 pela Rodotécnica (fl. 266). Nas duas correspondências é determinado a alteração de salários de diversos empregados registrados tanto na MG Mecânica como na Rodotécnica;

62. Em 06/05/2003, novamente Zuleima Rech, empregada da Rodotécnica, assina Contrato de Prestação de Serviços de Administração e Fornecimento de Cartões Visa Vale, assinando todas as folhas (fls. 267 a 275), como responsável pela MG Mecânica. Procedimento idêntico é efetuado em relação ao Contrato de Prestação de Serviços de Administração e Fornecimento de Cartões Visa Vale, pela Rodotécnica (fls. 276 a 283).

63. Os exemplos se sucedem. Os empregados da Rodotécnica efetuam compras, emitindo ordens de compra. Entretanto as notas fiscais são emitidas para a MG Mecânica. Exemplifica-se por amostragem:

- Nota fiscal 31188 de 02/04/2004 emitida por Valentini & Cia. Ltda. e destinada a MG Mecânica (fl. 284). A ordem de compra foi efetuada pelo empregado da Rodotécnica, Idiomar (fl. 285);
- Nota fiscal 101242 de 01/02/2005 emitida por Acre Caxias - Comércio e Representações Ltda., destinada a MG Mecânica (fl. 286). A ordem de compra foi efetuada pelo empregado da Rodotécnica, cuja função é de Comprador, Silvio Pereira dos Santos (fl. 323).

64. As provas não deixam margem à dúvida. E são centenas. Os empregados trabalham na Rodotécnica mas são registrados na MG Mecânica. Exemplifica-se na recepção de mercadorias destinadas a Rodotécnica, mas recebidas e assinadas pelos empregados "registrados" na MG. Por amostragem:

- Conhecimento 035474 de 07/01/2003 da TransCaxias (fl. 287), comprova o recebimento de material por Daniel José Costa, auxiliar geral, registrado na MG Mecânica (fl. 290);
- Conhecimento 121994 de 15/01/2003 da Bento Encomendas (fl. 287), comprova o recebimento de material por Daniel José Costa;
- Conhecimento 629568 de 21/01/2003 da Transportadora Rodoviária de Cargas (fl. 288), comprova o recebimento de material por Daniel José Costa;
- Conhecimento 753214 de 09/11/2004 da Transportadora Plimor Ltda. (fl. 289), comprova o recebimento de material por Daniel José Costa, agora já registrado na Rodotécnica (a partir de 01/11/2004-fl. 291);
- Conhecimentos 156933 de 10/06/03 e 158656 de 17/06/03 da Bento Encomendas (fl. 292), comprovam o recebimento de material por Rodrigo de Oliveira, auxiliar de almoxarifado, registrado na MG Mecânica (fl. 293);
- Conhecimento 024543 de 06/06/2003 do Expresso São Miguel (fl. 294), comprova o recebimento de material por Jucelaine Pertile, registrada na MG Mecânica (fl. 296);
- Conhecimento 260766 de 08/06/2005 da Transportadora Trcvisan (fl. 295), comprova o recebimento de material por Jucelaine Pertile;
- Notas fiscais 868082 de 16/11/2005 e 870255 de 17/11/2005 emitidas por Ferramentas Gerais (fls. 297 e 298), comprovam que o recebimento do material é executado por Anderson Roman, auxiliar de almoxarifado, registrado na MG Mecânica (fl. 299);
- Nota fiscal 035064 de 05/01/2006 emitida por Zegla (fl. 300), comprova que o recebimento do material é efetuado por Paulo Góis, soldador 11, registrado na MG Mecânica (fl. 301);
- Mercadorias destinadas a Rodotécnica, através dos conhecimentos nº de controle 062987 e 064352 emitidos por Transportes Dadel (fl. 302), foram recebidas por Anderson Roman, registrado na MG;
- Nota fiscal 000930 de 30/05/2006 emitida por Rodasul (fl. 303), comprova que o recebimento do material é feito por Cheres Baretti Machado, auxiliar de almoxarifado, registrado na MG (fl. 304);
- Nota fiscal 0178809 de 17/11/2006 emitida por Sumig Indústria de Tochas Ltda. (fl. 305), comprova que o recebimento do material é feito por Cheres Baretti Machado;
- Mercadoria enviada para a Rodotécnica através do conhecimento emitido por Reunidas Transportadora Rodoviária de Cargas, datado de 10/07/2006 (fl. 306) é recebida por Cheres Baretti Machado;
- Nota fiscal 035573 de 03/11/2006 emitida por Mercado de Alimentos Grepar Ltda. (fl. 307), comprova que o recebimento das mercadorias foi feita por Jucelaine Pertile, registrada na MG;
- Notas fiscais 001171 e 001172 de 06/11/2006 emitidas por Rodasul (fls. 308 e 309), comprovam que o recebimento do material é executado por Anderson (Anderson Roman) registrado na MG;
- Nota fiscal 015656 de 24/01/2007 emitida por CristoRei Materiais Elétricos Ltda. (fl. 310), comprova o recebimento do material por parte de Anderson Roman, registrado na MG;

- Cheres Baretti Machado, registrado na MG, recebe em 03/12/2007 mercadorias destinada a Rodotécnica, conforme conhecimento 525064 emitido pela Transportadora Bento Gonçalves (fl. 311);
- Marcos Spazzin, registrado na MG Mecânica, recebe em 11/12/2007 mercadorias destinada a Rodotécnica, conforme conhecimento nº 527056 emitido pela Transp.Bto. Gonçalves (fl. 311);
- Jeferson Roman, registrado na MG Mecânica, recebe mercadorias destinada a Rodotécnica, conforme conhecimento nº 850828 emitido em 27/12/2007 por Rodoviário.Bedin (fl. 312);
- Nilton Gindri (Nilson Antonio Miroso Gindri), registrado na MG Mecânica, recebe os equipamentos de segurança pela Rodotécnica (fls. 393 e 394);
- Jeferson Roman, registrado na MG Mecânica, recebe em 10/01/2008 mercadorias destinada a Rodotécnica, conforme conhecimento nº 294244 emitido p/ Reunidas Transportadora (fl. 313);
- Cheres Baretti Machado, registrado na MG, recebe mercadorias destinada a Rodotécnica, conforme conhecimento nº 860863 emitido em 24/01/2008 pela Rodoviário Bedin (fl. 314);
- Marcos Spazzin, registrado na MG, recebe regularmente botijões de gás para a Rodotécnica conforme diversas notas fiscais emitidas pela Comercial de Gás Cainelli Ltda. (fl. 315);
- Luimar Vescovi, registrado na MG, autoriza a compra de material de consumo para a Rodotécnica, conforme nota fiscal 403 de 17/03/2008 emitida pela Roferch Peças e Manutenção Industrial (fl. 316);
- Marcos Spazzin, registrado na MG, recebe mercadorias destinada a Rodotécnica conforme conhecimento 044853 emitido por Dicas Encomendas Ltda., em 09/05/2008 (fl. 317);
- Cheres Baretti Machado, registrado na MG, recebe mercadorias destinada a Rodotécnica, conforme conhecimento 558176 de 12/05/2008 emitido pela Transportadora Bento Gonçalves Ltda. (fl. 318);
- Anderson Roman, registrado na MG, recebe mercadorias destinada a Rodotécnica, conforme conhecimento 974577 de 02/10/2008 emitido pela Rodoviário Bedin Ltda. (fl. 319);
- Marcos Spazzin, registrado na MG, recebe mercadorias destinada a Rodotécnica conforme conhecimento 610059 de 10/12/2008 emitido pela Transportadora Bento Gonçalves (fl. 320);

65. Os fatos são contínuos e duradouros. Da mesma forma empregados da Rodotécnica interferem, confundindo-se na MG Mecânica:

- Idionar Pereira, empregado da Rodotécnica assina em 19/12/2003, pela empresa MG Mecânica, Termo Responsabilidade perante o fornecedor Comércio de Tintas do Vale (fl. 321);
- Idiomar Pereira, empregado da Rodotécnica emite ordem de compra para a MG Mecânica conforme verifica-se pela nota fiscal 31323 emitida pela Valentini & Cia. Ltda. (fl. 322);
- Silvio Pereira dos Santos, empregado da Rodotécnica, na função de comprador (fl. 323), efetua compras para a MG Mecânica conforme constata-se pela nota fiscal nº 000808 emitida pela Ferramentas Gerais em 02/02/2005 (fl.324);
- A nota fiscal 6189 emitida por Mecânica e Acessórios Real (fl. 325), destinada a MG Mecânica, é enviado aos cuidados de Rudimar Cavallin, empregado da Rodotécnica (fl. 326);

66. A Rodotécnica paga serviços funerários para Maria Barbosa Kovalski, conforme nota fiscal 2862 de 09/09/2005 (fl. 327). Ocorre que Maria Barbosa

Kovaleski é mãe do empregado Alfredo Kowaleski. Esse é registrado na MG Mecânica (fl.328).

67. Outro fato relevante. A Rodotécnica contrata empresas de consultoria e de recursos humanos para o recrutamento e seleção de seus empregados. Porém, ao invés de registrá-los na Rodotécnica, os registra rotineiramente na MG Mecânica. É provado pelas notas fiscais emitidas contra a Rodotécnica, onde no corpo da nota fiscal, campo "descrição de serviços", é mencionado o nome dos empregados contratados. Como exemplo: pelas notas fiscais 5838, 5845 e 5891 (fls. 329 a 331) emitidos pela Asterh - Assessoria Técnica em Recursos Humanos Ltda. é cobrado da Rodotécnica os serviços de recrutamento e seleção dos empregados Luciano dos Santos, Ezequiel Mioreselli e Adriana Wetter. Pela nota fiscal 0041 (fl. 332) emitida pela Alpha Consultoria Organizacional Ltda. (Grupo Cursor), é cobrado o serviço de recrutamento e seleção pela contratação do candidato Pedro Paulo Gurkevics. Todavia, todos os candidatos/empregados são registrados na MG Mecânica (fls. 333 e 334).

68. As provas são fartas, variadas e encontradas em todos os setores da empresa. Por tudo acima exposto fica mais uma vez evidenciado, provado, que a "empresa" MG Mecânica Suport não passa de um apêndice da Rodotécnica." (fl. 92-95)

- há centenas de documentos fiscais da Rodotécnica que são registrados nos livros fiscais e no caixa da MG e vice-versa. E não se trata de engano, mas sim de sociedades que se confundem. Não há qualquer separação de custos, despesas e gastos. A confusão é permanente. É comum a emissão pelos fornecedores de documentos destinados a uma pessoa jurídica com o endereço de outra e vice-versa.

fl. 99-106

104. O compartilhamento de despesas é recorrente. Não há qualquer separação de custos, despesas e gastos.

(...)

106. A confusão é permanente. É comum a emissão pelos fornecedores de documentos destinados a uma empresa com o endereço de outra e vice-versa.

107. Por amostragem, relaciona-se alguns documentos destinados a MG Mecânica, com o endereço da Pvodotécnica, ou seja, Rua Antonio Ribeiro Mendes, 2890:

- Nota fiscal 5175 de 03/02/2003, emitida por Círculo Operário Caxiense (fl. 361):

- Nota fiscal 012 de 06/02/2003, emitida por Renomar Transportes e Turismo Ltda. (fl. 362);

- Nota fiscal 883 de 20/05/2003, emitida por Tornearia M. Cavaliin Ltda. (fl. 363);

- Nota fiscal 553 de 09/06/2004, emitida por Terraplanagem Êkiterria Ltda. (fl. 364);

108. Da mesma forma, relaciona-se alguns documentos destinados a Rodotécnica, com o endereço da MG Mecânica, ou seja, Rua Antonio Ribeiro Mendes, 3016:

- Nota fiscal 6792 de 02/07/2004 emitida por Serrana Comércio de Tintas Ltda.;

109. Sintomática é a nota fiscal 000026 de 21/05/2003 emitida por MB Maqband Inc. Com. Imp. Exportação, Manutenção de Equipamentos Ltda. (fl. 365) e contabilizada na MG Mecânica conforme folha 0101 do Livro Diário. (fl. 366). Na razão social consta MG Mecânica, porém está identificada também como Rodotécnica. O endereço apostado é da MG Mecânica, porém está riscado e anotado ao seu lado o número da Rodotécnica.

110. Igualmente a nota fiscal 71470 de 24/12/2003 emitida por Gedoz - Comércio de Ferros Ltda., destinada a MG Mecânica identifica no endereço do remetente as duas numerações: o nº 2890 e o nº 3016 (fl. 367).

111. Da mesma forma o boleto bancário emitido em 13/05/2004 por Gedoz Comércio de Ferros Ltda., destinada a MG Mecânica identifica no endereço as duas numerações: nºs 2890 e 3016 (fl. 368).

112. Escancara-se mais uma vez a farsa. O cupom fiscal de 29/01/2004 emitido pelo Posto de Serviços Onzi Ltda. (fl. 369), documento de despesa contabilizado na MG

Mecânica é originado por uma Ordem de Compra nº 1178 emitida pela Rodotécnica (fl. 369). A Rodotécnica compra diesel e querosene, entretanto o documento fiscal é emitido contra a MG Mecânica.

113. As provas são fartas e contundentes. Mais um exemplo: A Rodotécnica contrata o Serviço de Guincho Menoncin Ltda. para descarregar bobinas, tudo conforme a Ordem de Serviço 16315 de 09/02/05 (fl. 370), cujo responsável pela contratação é Wilson João Nicoline, empregado da Rodotécnica (fl. 371). Todavia, o serviço é cobrado da MG Mecânica, conforme nota fiscal 20793 (fl.

370). A MG contabiliza (fl. 372) a nota fiscal e paga o serviço executado para a Rodotécnica.

114. A confusão contábil é de toda espécie. Despesas, gastos de uma empresa são contabilizadas em outra e vice-versa. Notas fiscais, comprovantes emitidos para a Rodotécnica são registrados na contabilidade da MG Mecânica. Por outro lado, documentos fiscais emitidos para a MG Mecânica são registrados na contabilidade da Rodotécnica.

Contas de água e esgotos

115. Até 06/2004 os gastos decorrentes do consumo de água das "duas" empresas eram contabilizadas aleatoriamente ora por uma ora por outra empresa.

116. Como amostragem, citamos no ano de 2003:

- Recibos pagos em 14/01/2003, 04/03/2003, 15/04/2003 e 15/07/2003 foram contabilizados na MG Mecânica;

- Recibos pagos em 14/02/2003, 14/08/2003, 15/09/2003, 15/10/2003 e 22/12/2003 foram contabilizadas na Rodotécnica.

117. Já em 2004 verifica-se que a "empresa" MG somente teve consumo de água em único mês, ficando evidenciado a farsa, pois não há empresa com processo produtivo que não consome água. É lembrado que nesse período os estabelecimentos localizavam-se em Caxias do Sul e não possuíam poço artesiano.

Contas de energia elétrica (luz)

118. A análise do consumo e lançamentos contábeis da energia elétrica ratificam a confusão dos registros contábeis. É provado pelas informações declaradas nas Guias de Informação e Apuração do ICMS (Gia) mensal, constante do item 52.

119. É provado pela contabilização do gasto ora em uma ora em outra empresa. É provado pela total omissão do gasto de consumo ou em uma ou em outra empresa. Citamos alguns exemplos:

a) Na contabilidade da MG Mecânica:

No ano de 2004: Omissão completa do consumo, gasto e pagamento de energia elétrica.

Somente ocorre a contabilização de gastos a partir de 07/2004, época em que o endereço foi alterado de Caxias do Sul para Bento Gonçalves:

No ano de 2006: Novamente não existe qualquer contabilização de custo, gasto ou despesa de luz e energia elétrica;

- No ano de 2007: Novamente não existe qualquer contabilização de custo, gasto ou despesa de

luz e energia elétrica.

b) Na contabilidade da Rodotécnica:

No ano de 2005: Omissão completa do consumo e pagamento de gastos com energia elétrica.

120. Apesar de não contabilizar qualquer gasto de luz e energia nos anos acima, ambas as empresas

declaram nas Guias de Informação e Apuração do ICMS (gia) mensal o consumo em KWA, consumo esse declarado de forma igualitária, conforme item 52.

Contas de telefone

121. A empresa fiscalizada Rodotécnica não contabiliza qualquer gasto pelo uso do telefone nos anos de 2005 e 2006, apesar de sua utilização normal.

b) Dos gastos e despesas da Rodotécnica contabilizados na MG Mecânica

122. É recorrente a emissão de documentos em nome de "uma" empresa e contabilizadas em outra

123. Exemplifica-se, por amostragem, pela planilha elaborada do mês de abril/2004 pela Rodotécnica (fl. 373), que relaciona despesas, tais como correio, água, gás, bem como recebimentos de duplicatas, mas que são contabilizadas na MG.

124. Os documentos fiscais acima, pagos em vários dias do mês de abril/2004, emitidos para a Rodotécnica. como por exemplo, despesas de correio (fls. 374 e 375), são contabilizados na MG Mecânica conforme contas contábeis caixa (fl. 376), despesas postais (fl. 377), água, luz e telefone (fl. 378) e assim por diante.

c) Dos gastos e despesas da MG Mecânica contabilizados na Rodotécnica

125. As trocas contábeis são recorrentes. Exemplifica-se, por amostragem, o pagamento de despesa de correio pela MG Mecânica (fl. 379), porém contabiliza na conta "despesas postais" da Rodotécnica conforme folha 0355 do livro razão (fl. 380).

126. A confusão contábil permanece. Despesa da empresa MG Mecânica é contabilizada na Rodotécnica. Em 30/01/2006 a empresa Imap Ind. de Máq. Pneumáticas Ltda. emite a nota fiscal nº 2770 para a MG Mecânica (fl. 381), porém é contabilizada na Rodotécnica conforme lançamento na folha 0034 do livro diário 006 (fl. 382).

d) Das notas fiscais de entrada de mercadorias na MG Mecânica escrituradas nos Livros Fiscais da Rodotécnica

127. A miscelânea vai além da contabilidade. Imiscui-se na escrituração dos livros fiscais do ICMS (livros de entrada, saída e apuração). As notas fiscais 391195 (fl. 383) e 391334 (fl. 384), emitidas em 24/02/2003 e 25/02/2003 pela Randon S.A. Implementos e Sistemas Automotivos para a MG Mecânica são escrituradas no Livro Registro de Entradas da Rodotécnica (fl. 385).

e) Das notas fiscais de entrada de mercadorias na Rodotécnica escrituradas nos Livros

128. O inverso também é feito. Notas fiscais da Rodotécnica são escrituradas nos livros registros da MG Mecânica.

129. Tal procedimento, adotado pelas "empresas" aqui citadas, onde uma escritura e paga despesas que não são só suas, mas de outra "empresa" é uma clara afronta ao princípio contábil da Entidade. É mais uma prova de que não existe independência entre as "empresas". Firma a convicção de que estas "duas empresas", formalmente constituídas, são, materialmente, uma só.

130. A confusão contábil é de toda espécie. Despesas, gastos de uma empresa são contabilizadas em outra e vice-versa. Notas fiscais, comprovantes emitidos para a Rodotécnica são registrados na contabilidade da MG Mecânica. Por outro lado, documentos fiscais emitidos para a MG Mecânica são registrados na contabilidade da Rodotécnica.

VI. 13 - Das Reclamações Trabalhistas

131. As reclamações trabalhistas também sustentam o fato de que há apenas uma única empresa. (...)

É que o exame pericial é um meio de prova, necessário apenas quando a elucidação de fato ou o exame de matéria demanda o auxílio de um especialista em determinado ramo específico do conhecimento. Como destinatário final da perícia, compete ao julgador avaliar a prescindibilidade e viabilidade da produção da prova técnica, não tendo ela por finalidade suprir as deficiências probatórias das partes. Não demonstrada a necessidade de conhecimento técnico e especial para a produção de prova, a realização de exame pericial é dispensável.

Os fatos acima transcritos são indícios que, reunidos, comprovam a confusão patrimonial havida entre as empresas.

Mas até aí poderia ser o caso de simplesmente lavrar auto de infração considerando a reunião das receitas em uma única empresa, considerando que o arbitramento é medida extrema, que só deve ser utilizada pela fiscalização nas hipóteses expressamente constantes da legislação.

Ocorre que o arbitramento não teve por base apenas a confusão patrimonial, mas a imprestabilidade da contabilidade, pela constatação de que havia pagamentos não identificados ou escriturados e documentos fiscais não contabilizados.

De fato, assim concluiu o TVF:

*217. Em decorrência da desclassificação da **ESCRITA** contábil, pressupõe a prova de que os vícios, erros e falhas que afetam a escrituração tornem absolutamente inviável ao Fisco reconstituir, com base nela, o efetivo lucro real, verdadeira base de cálculo do imposto.*

(...)

a) Na empresa Rodotécnica

Em 30/12/2003 é emitido o cheque nº 191293 do Banco do Brasil no valor de R\$ 530,64, cujo destino é o pagamento do IP VA (fl. 638). Não é emitido como reforço de caixa, conforme prova-se também pelo extrato bancário do dia 02/01/2004 onde consta a compensação do cheque (fl. 639). Entretanto, a empresa omite este pagamento, escriturando tal valor como se fosse reforço de caixa, conforme lançamento na folha 0002 do livro diário 004 (fl. 640);

- Em 21/10/2004 é emitido o cheque nº 191466 do Banco do Brasil no valor de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), destinado ao pagamento de devolução de um empréstimo efetuado pela empresa (fl. 144).

Entretanto, o lançamento inerente a esse cheque, é efetuado como ingresso na conta "Caixa", conforme folha 0332 do livro diário (fl. 644), distorcendo a realidade. Além da cópia do cheque, cujo documento original é apreendido através de Termo de Retenção de (fl. 143) é fato que o cheque não é sacado no guichê do banco, pela prova feita pelo extrato bancário onde consta que o cheque foi compensado (fl. 665). Nos itens 181 e 182 adiante complementa-se esse fato, cujo objetivo da empresa fiscalizada é de mascarar o saldo credor de caixa (caixa 2);

Em 03/06/2005 é pago a Orteca o valor de R\$ 2.105,36 conforme doe eletrônico do Banco do Brasil (fl. 645) e extrato (fl. 646). Entretanto, o contribuinte escritura tal valor como cheque avulso, dando entrada como suprimento de caixa, conforme folha 0166 do livro diário (fl. 480);

Em 20/06/2005 é efetuado o pagamento de títulos dos dias 18, 19 e 20 de junho conforme o cheque 00002 do Bradesco, no valor de R\$ 16.000,00 (fl. 481). Todavia a empresa omite esses pagamentos e contabiliza o valor como saque, conforme folha 0172 do livro diário (fl. 482);

- Em 28/06/2005 é transferido o valor de R\$ 12.375,05 conforme extrato do Banco do Brasil (fl. 483). A empresa escritura tal valor como suprimento de caixa designando-o como cheque avulso (fl. 484);

- Em 30/06/2005 é transferido o valor de R\$ 17.000,00, conforme extrato do Banco do Brasil (fl. 483), omitindo-se para quem é feita a transferência. Contabilmente o valor é escriturado como suprimento de caixa, conforme folhas do livro diário nº 0189 e 0190 (fls. 485 e 486);

- Em 07/07/2005 é emitido o cheque de nº 191527 no valor de R\$ 33.000,00 (fl. 487). Contabilmente é escriturado na folha 0201 do livro diário como ingresso de caixa (fl. 488). Porém, a realidade é outra. O cheque é compensado, isto é, é emitido para efetuar um pagamento e destinado a alguém;

- Em 10/08/2005 é emitido doe no valor de R\$ 4.500,00 conforme extrato bancário (fl. 489). Mais uma vez, erroneamente, a empresa o contabiliza como suprimento de caixa (fl. 490);

- Em 23/08/2005 efetua pagamentos de títulos nos valores de R\$ 162,60 e 29,00 conforme extrato bancário (fl. 492). Além de não os escriturar, contabiliza indevidamente os valores como suprimento de caixa, conforme é observado pelas folhas 0249 c 0250 do livro diário 005 (fls. 493 e 494);

- Em 15/05/2006 é emitido o cheque 850148 do Banco do Brasil no valor de R\$ 23.283,21 (fl. 495), para o pagamento de duplicata. A empresa omite este pagamento e além disso contabiliza indevidamente o cheque como suprimento de caixa, conforme é provado pela escrituração, folhas 0170 e 0171 do livro diário 006 (Ps. 496 e 497);

Em 13/07/2006 é pago a Antonio Tavares Silveira o valor de R\$ 2.274,00 através de uma emissão de DOC (fl. 499) c extrato do Banco do Brasil (fl. 501). A empresa omite o pagamento e mais do que isso, contabiliza tal valor como suprimento de caixa (fl. 502);

No mesmo dia, conforme extrato bancário (fl. 500), há uma saída da conta bancária no valor de R\$ 2.200,00 referente a "folha de pagamento". Contumaz como sempre, omite o gasto com "folha de pagamento" e escritura o valor na folha 0241 do livro diário 006 como suprimento de caixa (fl. 502);

Em 06/02/2007 efetua transferência "on line" pelo Banco do Brasil no valor de R\$ 5.579,60 (fl. 504), omitindo o gasto e registra esta quantia como suprimento de caixa como fosse um cheque avulso, conforme folha 0004 do livro razão de 2007 (fl. 505);

Na mesma data emite doe no valor de R\$ 751,00 (fl. 506), omite o gasto e o contabiliza como suprimento de caixa através de cheque avulso (fl. 505);

Em 12/02/2007 emite doe no valor de R\$ 1.224,34 conforme extrato bancário do Banco do Brasil (fl. 507), omite o gasto e o contabiliza erroneamente como reforço de caixa, designando-o de cheque avulso - folha 0004 do livro razão de 2007 - (fl. 505);

- Em 27/02/2007 emite o cheque 191615 do Banco do Brasil no valor de R\$ 2.930,00. Esse, embora compensado (fl. 508) é contabilizado como suprimento de caixa conforme folha 0006 do livro razão de 2007 (fl. 509);

- Em 28/05/2007 emite o cheque 191707 do Banco do Brasil no valor de R\$ 5.079,00. Esse, embora compensado (fl. 510) é contabilizado como suprimento de caixa, conforme folha 0010 do livro razão de 2007 (fl. 511);

Em 03/08/2007 transfere para seu fornecedor Tremox Ind Metal Ltda. o valor de R\$ 5.969,49, conforme comprovante do Banco do Brasil (fl. 513) e respectivo extrato bancário (fl. 514). Entretanto omite este pagamento da sua contabilidade e, mais do que isso, escritura-o como suprimento de caixa, conforme folhas 0438 e 0439 do livro diário 007 (fls. 515 e 516);

No mesmo dia repete a operação pagando R\$ 4.698,53 ao fornecedor Tig Inox conforme extrato bancário (fl. 514), porém escritura como suprimento de caixa conforme folha 0013 do livro razão de 2007 (fl. 519);

Para reforçar o fato é examinado a ficha razão das contas dos fornecedores acima, onde é confirmado a inexistência de qualquer pagamento dos valores acima. Conta contábil 2.1.01.01.01.01 Tig Inox Ind. Metalúrgica Ltda. (fl. 517)." Conta contábil 2.1.01.01.01.01 Tremox Indústria Metalúrgica Ltda. (fl. 518). E examinado a conta contábil 5.1.1.01.01.01.01 Caixa (fl. 519) onde fica provado com clareza que os pagamentos não foram contabilizados, entretanto os cheques foram contabilizados como reforço de caixa. Tal fato mencionado adiante nos itens 185 e 186 refletiu a vontade da empresa mascarar novamente o saldo credor de caixa (utilização do caixa 2);

- Em 23/01/2008 emite cheque 191778 no valor de R\$ 1.780,00 para o pagamento da nf 26 de NAP Instalações Elétricas Ltda., conforme cópia de cheque (fl. 520) e extrato bancário (fl. 521). Todavia, omite o pagamento desta nota fiscal, além de contabilizar o cheque como suprimento de caixa, conforme registro contábil na folha 0062 do livro diário (fl. 522);

Em 25/01/2008 transfere o valor de R\$ 5.283,33 do Banco do Brasil conforme extrato bancário (fl. 523), todavia omite o destino dessa transferência e além disso contabiliza o valor como "cheque

avulso" para suprimento de caixa, conforme folha 0002 do livro razão (fl. 524);

Em 28/01/2008 efetua pagamento através do cheque compensado 191779 no valor de R\$ 5.328,29 conforme extrato bancário do Banco do Brasil (fl. 523). mas contabiliza-o como reforço de caixa (fl. 524);

- Em 22/08/2008 efetua pagamento da duplicata 0254/2008/A no valor de R\$ 4.000,00 conforme boleto de cobrança emitido por Marajoa - Gestão Mercantil de Ativos Ltda. (fl. 525), debitado em conta bancária do Banco do Brasil conforme extrato bancário (fl. 526). Todavia, diferentemente dos demais efetuados naquele dia, a empresa omite o pagamento e o contabiliza como suprimento de cheque lançando-o como "cheque avulso" (fl. 527).

172. As omissões são constantes. A **nota fiscal 55602** no valor de R\$ 5.400,00 emitida pela Ziemann - Lies Máquinas e Equipamentos Ltda. em 19/12/2005 (fl. 528) e lançada no Livro Registro de Entradas da Rodotécnica **não está contabilizada**. A conta razão contábil dos anos de 2005 e 2006 acusa a não contabilização da nota fiscal (fls. 529 e 530).

173. O **pagamento** efetuado em 16/01/2006 no valor de R\$ 5.400,00 da duplicata 55602 (fls. 531 e 532) emitida pela empresa Ziemann - Lies **não está contabilizado**. Mais grave, além de omitir o pagamento, o contabiliza como reforço de caixa conforme folha 0019 do livro diário 006 (fl. 533).

174. A duplicata 55443 no valor de R\$ 3.600,00 emitida pela Ziemann - Lies Máquinas e Equipamentos Ltda. foi paga em 03/01/2006 (fl. 534). Todavia a empresa nessa data não registrou tal fato. Além de não registrar o pagamento efetuou o lançamento do cheque como entrada de caixa no dia 03/01/2006. Contabilizou o pagamento somente no dia 16/01/2006 conforme folha 0019 do livro diário 006 (fl. 535).

175. Mais um exemplo. A duplicata 0382 emitida pelo TRR Barracão Combustíveis Ltda. com vencimento em 31/12/2005, no valor de **R\$ 1.790,00 foi paga em 02/01/2006** (fl. 536) conforme extrato bancário (fl. 537). Todavia **a contabilização de tal pagamento foi efetuado um mês antes, isto é, em 01/12/2005** (fl. 538). No dia 02/01/2006 a empresa contabiliza o cheque destinado a esse pagamento como reforço de caixa.

176. Os documentos fiscais que são contabilizados não dão consistência à contabilidade, já que muitos são inidôneos (irregulares). Exemplifica-se pela nota fiscal 0183 emitida em 04/03/2008 no valor de R\$ 18.554,50 pelo Restaurante do Sol Ltda. Não há qualquer discriminação no corpo da nota fiscal (fl. 647)." (fls. 107-108)

b) Na empresa MG Mecânica

177. A contabilidade da empresa MG apresenta as mesmas irregularidades, os mesmos vícios.

Exemplifica-se:

- Cheque 31690 (compensado em 08/04/2004), do Banco do Brasil, no valor de R\$ 40.000,00 utilizado para a construção do pavilhão em Bento Gonçalves (fl. 648), é contabilizado como reforço de caixa, conforme registro folha 0049 do livro diário (fl. 649);

Cheque 31736 (compensado em 06/05/2004), do Banco do Brasil, no valor de R\$ 13.219,50 destinado a pagamento de material de construção (fl. 655). E escriturado na folha 0069 do livro diário 0004 como suprimento de caixa em 06/05/2004 (fl. 656);

- Cheque 31705 (compensado em 20/05/2004), do Banco do Brasil, no valor de R\$ 4.750,00 (fl. 539) destinado ao pagamento da nota fiscal 322 da empresa C. do Serralheiro. E escriturado na folha 0076 do livro diário 0004 como suprimento de caixa em 20/05/2004 (fl. 659);

Transferência pelo Banco do Brasil no valor de R\$ 8.000,00 (fl. 540). Escriturado na folha 0082 do livro diário 0004 como suprimento de caixa em 01/06/2004 (fl. 541) e folha 0005 do livro razão (fl. 542);

Cheque 31753 (compensado), do Banco do Brasil, no valor de R\$ 8.200,00 destinado ao pagamento para a Construsul (fl. 543). Escriturado na folha 0099 do livro diário 0004 como suprimento de caixa em 25/06/2004 (fl. 544). Confirma-se ao examinar a conta contábil 2.1.10.100.1 - Construsul Cobalchini Com. de Mat. Const. Ltda. do ano de 2004 (fls. 545 e 546), onde verifica-se a inexistência desse pagamento;

Cheque 31758 (compensado), do Banco do Brasil, no valor de R\$ 15.000,00 (fl. 548). Escriturado na folha 0101 do livro diário 0004 como suprimento de caixa em 30/06/2004 (fl. 549);

Cheque 31701 (compensado), do Banco do Brasil, no valor de R\$ 61,34 destinado ao pagamento da Padaria Giacomini (fl. 550). Escriturado na folha 0102 do livro diário 0004 como suprimento de caixa (11551);

Cheque 31808 (compensado), do Banco do Brasil, no valor de R\$ 5.111,00, destinado para pagamento ao fornecedor Trevisol Ltda. (fl. 553). Escriturado na folha 0112 do livro diário 0004 como suprimento de caixa em 23/07/2004 (fl. 554);

Cheque 850042 (compensado), do Banco do Brasil, no valor de R\$ 664,54, destinado para pagamento da Corretora Seguros (fl. 555). Escriturado na folha 0116 do livro diário 0004 como suprimento de caixa em 02/08/2004 (fl. 556);

Cheque 850043 (compensado), do Banco do Brasil, no valor de R\$ 4.195,29, destinado para pagamento a Orteca (fl. 555). Escriturado na folha 0116 do livro diário 0004 como suprimento de caixa em 02/08/2004 (fl. 556);

Cheque 31828 (compensado), do Banco do Brasil, no valor de R\$ 215,00, destinado para pagamento a Ótica Virtual (fl. 557). Escriturado na folha 0117 do livro diário 0004 como suprimento de caixa (fl. 558);

Cheque 850041 (compensado), do Banco do Brasil, no valor de R\$ 90,95, destinado para pagamento a Corretora Seguros (fl. 557). Escriturado na folha 0117 do livro diário 0004 como suprimento de caixa (fl. 558);

Cheque 850080 (compensado), do Banco do Brasil, no valor de R\$ 3.042,88, destinado para pagamento a Orteca (fls. 559 a 560). Escriturado em 07/01/2005 na folha 0005 do livro diário 0005 como suprimento de caixa (fl. 561) e folha 0001 do livro razão (fl. 562);

Documento emitido pelo Banco do Brasil em 05/01/2006 no valor de R\$ 2.848,21 conforme extrato bancário (fl. 572). Escriturado na folha 0003 do livro diário 006 como suprimento de caixa (fl. 573);

Cheque 130828 emitido pelo Banco do Brasil em 06/01/2006 no valor de R\$ 1.065,00 destinado ao pagamento de salário Marcelo (fl. 574). É escriturado na folha 0003 do livro diário 006 como suprimento de caixa (fl. 576);

Cheque 130830 emitido pelo Banco do Brasil em 09/01/2006 no valor de R\$ 2.242,00 destinado ao pagamento de férias Nilson (fl. 575). É escriturado na folha 0003 do livro diário 0006 como suprimento de caixa (fl. 576);

Valor de R\$ 850,00 retirado 13/01/2006 da conta corrente do Banco do Brasil para adiantamento salarial (fl. 577). Escriturado erroneamente como cheque avulso, reforço de caixa, conforme folha 0004 do livro diário (fl. 579); . . ."

Cheque 130829 (compensado em 13/01/2006), emitido pelo Banco do Brasil no valor de R\$ 267,00 (fl. 577), destinado ao pagamento de salário Glória'. Escriturado erroneamente como reforço de caixa, conforme folha 0004 do livro diário (fl. 579); '

Saída do valor de R\$ 1.000,00 da conta bancária do Banco do Brasil, em 20/01/2006 (fl. 578), para pagamento de honorários a Orteca. Escriturado na folha 0004 do livro diário 006 como suprimento de caixa (fl. 579);

Transferência para outra conta corrente em 24/01/2006 no valor de R\$ 1.032,79 conforme comprovante bancário (fl. 582) e extrato do Banco do Brasil (fl. 580). Escriturado irregularmente na folha 0005 do livro diário 006 como suprimento de caixa (fl. 581);

Transferência da conta bancária do Banco do Brasil em 06/02/2006 no valor de R\$ 2.825,30 para a Orteca (fl. 583). Escriturada na folha 0007 do livro diário 006 como suprimento de caixa (fl. 584);

*Na análise da conta caixa conforme folha 0001 do livro razão (fl. 661), considerado os lançamentos acima, verifica-se que o saldo da conta caixa fica credor. Para evitar o saldo de caixa negativo na contabilidade, utiliza um subterfúgio efetuando os lançamentos dos cheques como suprimento de caixa. **

Transferência em 28/02/2006 da conta bancária do Banco do Brasil no valor de R\$ 1.345,25 para outra conta corrente (fl. 585). Escriturada na folha 0011 do livro diário 006 como suprimento de caixa em 01/03/2006 (fl. 586);

Transferência da conta bancária do Banco do Brasil em 05/06/2006 no valor de R\$ 1.300,00 para a Orteca a título de pagamento de honorários (fl. 587). Escriturado na folha 0025 do livro diário 006 como suprimento de caixa (fl. 589);

Cheque 860096 (compensado) do Banco do Brasil, no valor de R\$ 1.837,40 destinado ao pagamento de IPVA (fl. 588). Escriturado em 09/06/2006 na folha 0025 do livro diário 006 como suprimento de caixa (fl. 589);

Cheque 860097 (compensado) do Banco do Brasil, no valor de R\$ 1.238,12. Escriturado em 09/06/2006 na folha 0025 do livro diário 006 como suprimento de caixa (fl. 592);

Omite na contabilidade pagamentos diversos em 15/02/2007 no valor total de R\$ 2.120,00 efetuados conforme extrato bancário do Banco do Brasil (fl. 591). Como prova é anexada a folha 0015 do livro diário 007 onde estão registrados os lançamentos do dia 15/02/2007. inexistindo os pagamentos (fl. 596);

- Cheques 130869 e 130872 (compensados) do dia 21/02/2007 nos valores de R\$ 4.238,81 e R\$ 400,00 (fl. 591). Escriturados na folha 0015 do livro diário 007 como suprimento de caixa (fls. 596 e 597);

Transferência on line em 22/02/2007 pelo Banco do Brasil, nos valores de R\$ 375,00 e R\$ 2.134,43 (fl. 593). Escriturados na folha 0016 do livro diário 007 como cheques avulso - suprimento de caixa (fl. 597);

Emissão de "doe" em 10/05/2007 no valor de R\$ 1.380,00 conforme extrato do Banco do Brasil (fl. 602). Escritura o "doe" como cheque avulso, suprimento de caixa, conforme folha 0037 do livro diário 007 (fl. 603);

Efetua pagamentos através dos cheques 130893 e 130896 compensados em 10/05/2007 nos valores de R\$ 1.286,54 e R\$ 200,00, conforme extrato bancário (fl. 602). Escritura os cheques como suprimento de caixa conforme folha 0037 do livro diário 007 (fl. 603);

Paga custas cm processo no valor de R\$ 417,71 conforme cheque 130922 do Banco do Brasil (fl. 607).

Entretanto, escritura tal valor como suprimento de caixa em data de 22/05/2007 conforme folha do livro diário 007 (fl. 608), omitindo o lançamento de despesa;

Transfere on line em data de 17/12/2007 o valor de R\$ 941,98 conforme extrato do Banco do Brasil (fl. 610). Escritura tal valor como cheque avulso conforme folha 0091 do livro diário 007 (fl. 609);

Efetua pagamentos diversos em data de 17/12/2007 no valor total de R\$ 17.687,00 conforme extrato do Banco do Brasil (fl. 610). Omite a totalidade desses pagamentos conforme folha 0091 do livro diário 007 e escritura o valor como cheque avulso (fl. 609);

Efetua pagamento em 17/12/2007, pelo cheque compensado 130916, no valor de R\$ 1.310,26 conforme extrato do Banco do Brasil (fl. 610). Escritura o cheque compensado como suprimento de caixa conforme folha 0091 do livro diário 007 (fl. 609);

- Emite DOC conforme extrato do Banco do Brasil em 08/02/2008 no valor de R\$ 1.608,00 (fl. 498), todavia contabiliza este lançamento como cheque avulso, conforme é provado pelas folhas 0013 e 0014 do livro diário 008 (fls. 598 e 599);

- Em 06/03/2008 emite os cheques 130983 e 130984 nos valores de R\$ 190,00 e R\$ 311,00 para o pagamento de salários (fls. 611 e 612), todavia os contabiliza como cheque avulso para reforço de caixa, conforme é provado pelo registro contábil a folha 0023 do livro diário 008 (fl. 613) e folha 0002 do livro razão de 2008 (fl. 614);

- Em 10/09/2008 efetua transferência on line nos valores de R\$ 787,59 e R\$ 584,08. emite doe no valor de R\$ 2.904,00, conforme extrato bancário do-Banco do Brasil (fl. 615), mas omite estas transferências contabilmente, registrando-as como "cheque avulso", conforme é provado pelos lançamentos contábeis registrados na folha 0006 do livro razão (fl. 617);

Em 26/09/2008 efetua nova transferência on line no valor de R\$ 1.185,45, conforme extrato bancário do Banco do Brasil (fl. 616), mas omite este registro, contabilizando-o como "cheque avulso", conforme registro contábil na folha 0006 do livro razão (fl. 617) e folha 0097 do livro diário (fl. 618);

Em 30/09/2008 efetua pagamento de título no valor de R\$ 7.267,74 conforme extrato bancário (fl. 616). Todavia, omite este pagamento e contabiliza-o como "cheque avulso", conforme registro contábil na folha 0006 do livro razão de 2008 (fl. 617) e folhas 0097/8 do livro diário 008 (fls. 618 e 619);

Em 13/10/2008 é debitado no Banco do Brasil o valor de R\$ 601,96 conforme extrato bancário (fl. 620). Tal valor é contabilizado como "cheque avulso" conforme registro contábil na folha 0007 do livro razão (fl. 621) e folha 0105 do livro diário 008 (fl. 622);

Em 16/10/2008 é efetuado transferência on line no valor de R\$ 2.152,91 da conta do Banco do Brasil conforme extrato bancário (fl. 620). Todavia o destino da transferência é omitida da contabilidade, tendo a empresa registrado-a como "cheque avulso" conforme registro contábil na folha 0007 do livro razão (fl. 621);

Em 24/10/2008 é debitado no Banco do Brasil o valor de R\$ 1.366,86 conforme extrato bancário (fl. 620). Tal valor é contabilizado como "cheque avulso" conforme registro contábil na folha 0007 do livro razão (fl. 621) e da folha 0111 do livro diário 008 (fl. 623).

178. Uma coisa é certa. A empresa contabiliza de forma indevida, pois os elementos de prova apurados demonstram que se trata de cheques emitidos em benefício de terceiros, de pagamentos a terceiros (avisos de débitos, transferências, doc eletrônicos).

179. Do acima exposto, resta inequívoco que o contribuinte **não escritura grande parcela de seus gastos/despesas.**

A Recorrente não traz qualquer fundamentação que possa levar a outra conclusão que não a de que, de fato, a escrituração das empresas é imprestável, não sendo viável assim apurar o lucro real.

No caso, restou comprovada a impossibilidade do conhecimento e da apuração da receita e/ou despesa da atividade, impedindo, portanto, a apuração do lucro real ou do lucro presumido. Em situações como esta o arbitramento é medida de salvaguarda do crédito tributário.

Sem razão a Recorrente quando esta afirma que os julgadores agiram de maneira preconceituosa em relação à empresa, já que todas as provas constantes dos autos – que são, de fato, centenas de documentos -- levam à conclusão pela confusão patrimonial e pela imprestabilidade da contabilidade. Não se tratou, como quer fazer crer a Recorrente, de irregularidades pontuais, meros equívocos, mas de todo um conjunto de indícios que apontam para um mesmo sentido e cujas explicações fornecidas pela Recorrente não o infirmam.

A autuação não tomou por base o artigo 116 do CTN – e nem poderia, já que tal dispositivo legal de fato não foi regulamentado e carece de eficácia. Ocorre que o Código

Tributário Nacional estabelece que a autoridade fiscal pode rever o lançamento quando constatada a prática de dolo, fraude ou simulação:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; (grifamos)

A argumentação da Recorrente de que cada empresa tinha atuação específica contradiz as provas constantes dos autos, e a Recorrente não traz qualquer documento adicional que possa infirmar tais provas. Não passa, assim, de mera alegação.

De fato, não é ilegal segregar atividades entre pessoas jurídicas e estas podem de fato ser optantes por regimes de tributação diferentes – desde que, de fato, ambas efetivamente existam, como entidades separadas, respeitando o basilar princípio contábil da entidade. Ou seja, cada pessoa deve ter seu próprio patrimônio, composto por um conjunto de ativos e passivos, receitas próprias e despesas compatíveis com as atividades que exerce.

Note que, quando dizemos "efetiva existência da pessoa jurídica" estamos nos referindo à existência da pessoa jurídica como "sociedade" ou "empresa", e não como um mero registro formal – um CNPJ.

O contrato de sociedade é assim conceituado pelo artigo 981 do Código Civil (Lei 10.406/2002):

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Como se sabe, o Direito Brasileiro atual simpatiza com a teoria dos perfis da empresa de Asquini, a qual trata a empresa como "*fenômeno poliédrico que assume, sob o aspecto jurídico, em relação ao diferentes elementos nele concorrentes, não um mas diversos perfis: subjetivo, como empresário; funcional, como atividade; objetivo, como patrimônio; corporativo, como instituição*" (Exposição de Motivos Complementar apresentada pelo Prof. Sylvio Marcondes - responsável pela elaboração do Livro II — "Direito da Empresa" no anteprojeto do Código Civil/2002).

Assim, só há que se falar em "sociedade" ou "empresa" na presença de "*atividade econômica organizada de produção e circulação de bens e serviços para o mercado, exercida pelo empresário, em caráter profissional, através de um complexo de bens*" (BULGARELLI, Waldírio. **Tratado de Direito Empresarial**, 2ª ed., São Paulo: Atlas, 1995, p.100).

No caso, constata-se a presença de apenas uma "empresa", eis que a confusão patrimonial revela a presença de uma única "atividade", que portanto deve ter tributação única. Ademais, em razão da impossibilidade de apuração do lucro real diante da imprestabilidade da contabilidade, tal tributação, além de unificada, é a do lucro arbitrado.

Multa qualificada

Quanto à multa, esta foi duplicada exclusivamente em razão da constatação da simulação. Veja-se:

A fl. 120:

221. *As provas são irrefutáveis. O exame detalhado de todos estes fatos revela, que embora constituída, a empresa MG Mecânica Suport Ltda. EPP não é, de fato, uma pessoa jurídica independente e sim um estabelecimento industrial da própria fiscalizada, dissimulada como outra pessoa jurídica.*

222. *O objetivo visa a supressão ou redução da carga tributária.*

A fl. 123, grifos no original:

230. *Portanto, o sujeito passivo, ao **manipular** as informações que prestou à Administração Tributária, pretendeu **modificar** as características essenciais do **fato gerador** da obrigação tributária principal e as **condições pessoais** do contribuinte, evitando o pagamento do imposto.*

231. *Por todo o exposto, concluímos que o presente relatório e anexos revelam elementos que comprovam que o contribuinte agia com **dolo** na prática da infração, cujas circunstâncias (a sonegação e a fraude) **autorizam a imposição da multa qualificada** bem como a aplicação da regra geral do art 173, inciso I do CTN, que fixa como termo inicial para contagem dos cinco anos decadenciais, o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*".*

Percebe-se que a qualificação da multa não ocorreu em virtude da constatação da existência de documentos não escriturados (o que foi motivo para a consideração da escrituração como imprestável), mas tão somente em virtude da simulação (o que foi motivo para a conclusão pela confusão patrimonial e a consequente reunião das receitas em uma única empresa).

Em respeito ao princípio do contraditório, não se pode alterar a fundamentação constante do TVF, sob pena de se cercear a defesa do contribuinte.

Dito isso, constato que não estamos a discutir sobre a prática de conduta expressamente vedada pelo ordenamento (i.e., um ilícito), mas conflito entre interpretações conferidas a um mesmo fato -- isto é: para a Recorrente, a constituição de uma pessoa jurídica no âmbito meramente formal é suficiente para permitir a produção dos respectivos efeitos tributários e, para a autoridade autuante, tal negócio é artificial (porque simulado) e deve ser desconsiderado, tributando-se as atividades como uma única empresa.

Conforme já expus em voto no acórdão CSRF 9101-002.189, sessão de 21.01.2016, a simulação autoriza, tão somente, a revisão de ofício do lançamento, nos termos do artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, já citado.

Por sua vez, para que se possa cogitar a qualificação da multa, é necessário identificar qual das ações ou omissões dolosas previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64 foram praticadas, sendo assim indispensável, ainda, a comprovação do dolo.

Esse, inclusive, é o sentido que se extrai do teor da Súmula CARF nº 14: "*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*", assim como da Súmula Vinculante CARF nº 25: "*A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de*

ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64".

Como ensina BRANDÃO MACHADO, na noção de dolo se insere a idéia de contrariedade ao direito, ou seja, da prática de um ilícito ("Um caso de elusão de imposto de renda". In: Direito Tributário Atual, vol. 9, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 2209). Da mesma forma, MARCO AURÉLIO GRECO observa:

"Outra observação a ser feita é a de que a incidência do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de intuito fraudulento. (...)

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido — que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável — não se trata de caso regulado pelo inciso II do artigo 44, mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.

A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude no sentido de enganar, esconder, iludir, etc."

(Planejamento Tributário, São Paulo: Dialética, 2004, grifos nossos)

É que, para que se possa falar em dolo, para além da intenção (elemento subjetivo), é necessário que o que se pretende seja ilícito (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito (dolo normativo).

Nesse passo, não basta a intenção de reduzir a tributação. É necessário, sim, que o contribuinte, ao buscar tal resultado, adote conduta que afronte norma que proíba ou obrigue, ou seja, que contrarie uma norma imperativa, praticando assim um ato típico.

É neste sentido que os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 trazem as condutas típicas da sonegação, fraude e conluio, todas elas supondo a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo.

No caso em questão, entretanto, não se verifica norma imperativa que tenha sido contrariada. Na verdade, o que vemos é a prática de condutas expressamente permitidas, tanto é que a própria fiscalização pauta a qualificação da multa na artificialidade das operações, afirmando textualmente que estas, por si sós, não violavam nenhuma norma legal.

Simular é diferente de sonegar. Repita-se: a acusação aqui é de simular a existência de duas pessoas jurídicas segregadas e, por consequência, adotar todas as condutas como se tais sociedades efetivamente existissem, assinando contratos, enviando declarações fiscais e preenchendo livros contábeis. Todas essas atitudes são ínsitas à simulação -- de fato, não se espera que alguém simule a existência de uma sociedade e entregue declarações fiscais como se ela não existisse, pois isso não seria simular.

Quem simula acredita na "situação simulada" e adota condutas condizentes com tal circunstância, mas isso não significa dizer que quem simula tem "dolo" -- no sentido de intenção de praticar um ilícito (dolo normativo).

A intenção de quem simula é criar uma situação que na prática não existe e isso não é, no ordenamento jurídico brasileiro, um ilícito.

De fato, não há norma que proíba simular uma situação nem norma que obrigue não simular, o que há são apenas consequências para o ato simulado: no âmbito civil, a nulidade do ato simulado nos termos do art. 167 do Código Civil, no âmbito tributário, a possibilidade de o fisco rever o lançamento nos termos do artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional.

Dizer que um ato será nulo ou que ele autorizará a revisão do lançamento de tributos é algo muito menor do que dizer que esse ato é ilícito.

Assim, no caso, não há a imputação da prática de qualquer ilícito, é dizer, não se verifica qualquer conduta contrária ao direito que possa levar ao agravamento da penalidade. De fato, a depender da linha que se adote -- e não cabe aqui discorrer sobre todas possíveis acepções -- a simulação é, no máximo, um ilícito atípico, o qual, por tal natureza, não pode ensejar o agravamento da multa (GERMANO, Livia De Carli. Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos. São Paulo: Saraiva, 2013, pgs. 83 e 127).

Em vista disso, entendo como não aplicável ao caso a hipótese de qualificação da multa de ofício para 150%, devendo esta ser reduzida para 75%.

Conhecimento de ofício da matéria relativa à decadência

Na sessão de julgamento, votada a questão da inoccorrência de hipótese de qualificação da multa, foi levantada a discussão sobre a ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores à intimação do auto de infração, ocorrida em junho de 2009 (cf. fl. 4).

Embora o argumento não tenha sido levantado pela Recorrente, trata-se de matéria que pode ser conhecida de ofício, sendo a clássica hipótese de matéria de ordem pública, na esteira da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

“(...) quanto à prescrição e à decadência, o tribunal de origem concluiu que a questão não foi objeto de pedido, não merecendo ser reconhecida nenhuma nulidade, nesta sede recursal.

*Todavia este posicionamento é contrário à orientação desta Corte segundo a qual **matérias de ordem pública, tais como prescrição e decadência, nas instâncias ordinárias, podem ser reconhecidas a qualquer tempo, não estando sujeitas à preclusão.**” (AgRg no RESP 1.287.754/MS, grifamos)*

Sobre o assunto, entendo que, uma vez que constatada a ocorrência de simulação, o prazo decadencial no caso em questão não se rege pelo artigo 150, § 4º, do CTN, que transcrevo grifando:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a

referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.***

Assim, entendo que, no caso, o prazo decadencial se rege pelo artigo 173, I, do CTN (5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).

Neste sentido, embora conheça do argumento quanto à decadência, por concordar que se trata de matéria que pode ser conhecida de ofício, voto pela sua improcedência.

Restei vencida nesse ponto, conforme esclarecerá o voto vencedor infra.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer de ofício do argumento da decadência quanto aos períodos anteriores à intimação do auto de infração, decidindo por sua inoccorrência, bem como por conhecer do recurso voluntário para, no mérito, dar parcial provimento apenas para reduzir a multa de 150% para 75%.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Redator Designado

Em que pese o voto da Ilustre Relatora Livia De Carli Germano, peço *venia* para divergir quanto à sua proposta de aplicação do art. 173, I, do CTN, para a contagem do prazo decadencial quanto ao lançamento tributário.

Como visto no voto da I. Relatora, foi vencedora sua proposta de afastamento da multa qualificada de 150%, por não restar configurada uma das condutas descritas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 - sonegação, fraude ou conluio, respectivamente - que é a base legal de sustentação de aplicação da multa punitiva (qualificada) do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996.

Apesar de entender que a conduta perpetrada pela recorrente configurou-se como simulatória, a I. Relatora conclui que a simulação presente no caso em comento não se afigurou como dolosa, contrária ao direito normativo, pelo que propôs o afastamento da multa qualificada. Faz ainda digressões sobre os conceitos de simulação e sonegação, e conclui que os nichos se diferem pela ilicitude do ato. Reproduzo, para facilitar a compreensão, trechos do voto da Relatora:

Dito isso, constato que não estamos a discutir sobre a prática de conduta expressamente vedada pelo ordenamento (i.e., um ilícito), mas conflito entre interpretações conferidas a um mesmo fato -- isto é: para a Recorrente, a constituição de uma pessoa jurídica no âmbito meramente formal é suficiente para permitir a produção dos respectivos efeitos tributários e, para a autoridade autuante, tal negócio é artificial (porque simulado) e deve ser desconsiderado, tributando-se as atividades como uma única empresa.

Conforme já expus em voto no acórdão CSRF 9101-002.189, sessão de 21.01.2016, a simulação autoriza, tão somente, a revisão de ofício do lançamento, nos termos do artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, já citado.

Por sua vez, para que se possa cogitar a qualificação da multa, é necessário identificar qual das ações ou omissões dolosas previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64 foram praticadas, sendo assim indispensável, ainda, a comprovação do dolo.

(...)

É que, para que se possa falar em dolo, para além da intenção (elemento subjetivo), é necessário que o que se pretende seja ilícito (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito (dolo normativo).

Nesse passo, não basta a intenção de reduzir a tributação. É necessário, sim, que o contribuinte, ao buscar tal resultado, adote conduta que afronte norma que proíba ou obrigue, ou seja, que contrarie uma norma imperativa, praticando assim um ato típico.

(...)

No caso em questão, entretanto, não se verifica norma imperativa que tenha sido contrariada. Na verdade, o que vemos é a prática de condutas expressamente permitidas, tanto é que a própria fiscalização pauta a qualificação da multa na artificialidade das operações, afirmando textualmente que estas, por si sós, não violavam nenhuma norma legal.

Simular é diferente de sonegar. Repita-se: a acusação aqui é de simular a existência de duas pessoas jurídicas segregadas e, por consequência, adotar todas as condutas como se tais sociedades efetivamente existissem, assinando contratos, enviando declarações fiscais e preenchendo livros contábeis. Todas essas atitudes são ínsitas à simulação -- de fato, não se espera que alguém simule a existência de uma sociedade e entregue declarações fiscais como se ela não existisse, pois isso não seria simular.

Não obstante a configuração da conduta de simulação (sem fraude) reconhecida pela maioria deste colegiado - fui vencido, pois entendia que a fraude estava comprovada no processo -, a Relatora entendeu que a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN estaria prejudicada pela subsunção da conduta praticada pela recorrente com a parte final do referido dispositivo, abaixo transcrito, o que faria com que o prazo decadencial fosse contado de acordo com o inciso I do art. 173 do CTN.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (destaquei)

Pois bem. A redação do § 4º do art. 150 do CTN dita as regras para aplicação do prazo decadencial aos tributos lançados por homologação, dentre os quais se encaixam o IRPJ, a CSLL, a Contribuição para o Pis e a Cofins.

Como exposto, a Conselheira entende que a simulação descrita na parte final do dispositivo legal acima pode ser interpretada também como simulação sem dolo ou fraude; embora não se trate de dolo ou fraude, entendeu que tal conduta simulatória permitiria, mesmo assim, o deslocamento do prazo decadencial para aquele contemplado no art. 173, I, do CTN.

Com a devida *venia*, não entendo que o signo "simulação" contemplado na parte final do § 4º do art. 150 do CTN possa representar o ato de praticar conduta causadora de redução de tributo sem o intuito de fraudar.

A meu ver, a parte final do referido dispositivo legal trata de norma de exceção, que tem como propósito "punir"¹ contribuintes que cometem condutas contaminadas de ilicitude.

Tanto é assim que as demais condutas ali dispostas trazem consigo a ideia de má-fé e ilicitude (dolo e fraude), o que inevitavelmente me convence de que o intento do legislador era de apenar os contribuintes que praticam condutas contrárias ao ordenamento jurídico.

Situar em um mesmo relevo contribuintes que praticam fraudes para deixar de recolher tributos e aqueles que se utilizaram de lacuna legal para reduzirem a carga tributária, mesmo que afastada (a conduta) corretamente pela fiscalização, como entendeu a maioria da turma, parece não ter sido o propósito da elaboração da regra decadencial em comento.

Se a intenção da norma fiscal fosse aquela abraçada pela I. Relatora, é de ponderar o seguinte: por que a regra do § 4º do art. 150 do CTN também não se aplicaria aos contribuintes que deixassem de declarar e recolher tributos cujos fatos geradores estão nitidamente dispostos nas normas fiscais?

Qual diferença há entre tais contribuintes e aqueles, como a recorrente, que praticam condutas, por vezes, não proibidas pelas normas tributárias, mas que são infirmadas pela fiscalização?

No meu sentir, talvez seria mais justo aplicar o inciso I do art. 173 do CTN àqueles que deveriam declarar e recolher tributos que se sabia devidos ao fisco.

Como exemplo, posso citar as provisões não dedutíveis, definidas por lei, que deixam de ser adicionadas ao lucro real pelo sujeito passivo e, por conseguinte, deixam de ser

¹ Digo "punir" pois se sabe que a contagem do prazo decadencial com base no art. 173, I, do CTN permite ao fisco efetuar o lançamento tributário em prazo mais dilatado.

tributadas. Sabe-se que, neste caso, em regra, a autoridade fiscal realizará o lançamento tributário sem empregar a multa qualificada de 150% e o prazo decadencial será contado com base o § 4º do art. 150 do CTN².

Pergunto: por que tal conduta não ensejaria a aplicação do art. 173, I, do CTN em razão da adequação da conduta da empresa com a parte final § 4º do art. 150 do CTN (dolo, fraude ou simulação), já que o contribuinte tem o dever de conhecer suas obrigações tributárias?

No caso dos autos, é nítida a conduta simulatória da recorrente. Entretanto, como a maioria da turma entendeu que a conduta não seria dolosa ou fraudulenta, não consigo vislumbrar a configuração de umas das hipóteses da parte final do § 4º do art. 150 do CTN, que possibilite a aplicação do art. 173, I, do CTN, pelo que proponho que seja aplicado o prazo decadencial contido no § 4º do art. 150 do CTN.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de ACOLHER de ofício a decadência do 1º Trimestre de 2004 (IRPJ e CSLL) e, quanto ao PIS e Cofins, acolher no período de janeiro a maio de 2004. Em relação aos demais aspectos, a decisão se deu conforme o voto da I. Relatora.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa

² Parto da premissa de que houve recolhimento antecipado de parte do IRPJ.