



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº	11080.000596/2004-53
Recurso nº	146.543 De Ofício e Voluntário
Matéria	IRPJ E OUTROS – Exs.: 1998 a 2001
Acórdão nº	108-09.295
Sessão de	25 de abril de 2007
Recorrente	5ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS e SERRA MORENA CORRETORA LTDA.
Recorrida	

DECADÊNCIA – PRELIMINAR. No caso dos tributos submetidos a sistemática de lançamento por homologação, extingue-se em cinco anos, a contar da data da ocorrência do fato gerador, o direito do fisco de proceder ao lançamento de ofício, prazo este determinado pelo artigo 150 §4º do CTN, aplicável, inclusive às contribuições sociais. No presente caso é de se reconhecer, portanto, a decadência dos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, em relação aos tributos cujos fatos geradores ocorreram até 30/06/1999.

PAF - REEXAME NECESSÁRIO - RECURSO DE OFÍCIO - O ato administrativo será revisto de ofício se o motivo nele inscrito não ocorreu, ou ocorreu como menor intensidade. Súmula 473 do STF.

IRPJ - REVISÃO DE LANÇAMENTO - As condições para revisão do lançamento estão contidas no artigo 149 do CTN.

OMISSÕES DE RECEITAS. ÔNUS DA PROVA - Havendo o registro contábil das operações de aquisição de imóvel, de tomada de empréstimos e não juntando o autuante provas suficientes que essas operações ocorreram de forma diversa daquela registrada pela empresa, correta a exoneração procedida pela autoridade recorrente.

LANÇAMENTO DECORRENTE. COFINS E PIS. ISENÇÃO – São isentas de COFINS e PIS as receitas de prestação de serviços à pessoa jurídica domiciliada no exterior, cujo pagamento representou ingresso de divisas, por isto correta a exoneração procedida pela autoridade recorrente.

PAF - NULIDADES – Não provada violação às regras do artigo 142 do CTN nem dos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235/1972, não há que se falar em nulidade, do lançamento, do procedimento fiscal que lhe deu origem, ou do documento que formalizou a exigência fiscal.

PAF – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO – Os princípios são as diretrizes que devem ser observadas pelo administrador tributário. A constituição traz em si normas e princípios jurídicos vinculantes que apontam o sentido no qual a decisão deve seguir.

PAF – AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL - LUCRO ARBITRADO – A falta de apresentação dos Livros e documentos fiscais, bem como a falta de contabilização de contas patrimoniais ou de resultado representam motivos suficientes para arbitramento dos lucros.

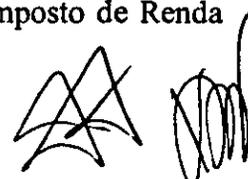
IRPJ – ARBITRAMENTO DO LUCRO – FORMA DE APURAÇÃO DE RESULTADO – O arbitramento do lucro não é penalidade, sendo apenas mais uma forma de apuração dos resultados. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 44, prevê a incidência do IRPJ sobre três possíveis bases de cálculo: lucro real, lucro arbitrado e lucro presumido. A apuração do lucro real parte do lucro líquido do exercício que ajustado fornece o lucro tributável. Na apuração do lucro presumido e do arbitrado seu resultado decorre da aplicação de um percentual, previsto em lei, sobre a receita bruta conhecida, cujo resultado já é o lucro tributável.

IRPJ – ARBITRAMENTO DO LUCRO – BASE DE CÁLCULO – O art. 51, caput, da Lei n.º 8.981/95 determina que a incidência do percentual de arbitramento recairá sobre o somatório das receitas, declaradas e omitidas, quando prescreve que o lucro arbitrado será determinado com base na receita bruta conhecida.

DECADÊNCIA IRPJ/CSLL/PIS/COFINS - No caso dos tributos submetidos a sistemática de lançamento por homologação, extingue-se em cinco anos, a contar da data da ocorrência do fato gerador, o direito do fisco de proceder ao lançamento de ofício.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA – DESCABIMENTO - Sobre os créditos apurados em procedimento de ofício só cabe a exasperação da multa quando restar tipificada a hipótese de incidência do artigo 1º inciso I da Lei 8137/1990. No caso dos autos se aplica a multa de ofício do inciso primeiro do artigo 44 da Lei 9430/1996.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. COFINS. PIS. Solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda



das Pessoas Jurídicas, estende-se, no que couber, aos demais lançamentos decorrentes quando tiver por fundamento o mesmo suporte fático.

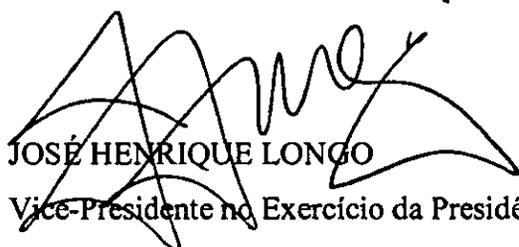
Preliminar de decadência acolhida para os fatos geradores ocorridos até 30/06/1999.

Recurso de ofício negado provimento.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos dos recursos interpostos pela 5ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS e SERRA MORENA CORRETORA LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício; e quanto ao recurso voluntário, pelo voto de qualidade, ACOLHER a decadência de IRPJ, CSL, PIS e COFINS para os fatos geradores ocorridos até 30/06/99. Vencidos os Conselheiros José Carlos Teixeira da Fonseca (Relator), Nelson Lósson Filho e Ivete Malaquias Pessoa Monteiro que acolheram para IRPJ e PIS, e Márcia Maria Fonseca (Suplente Convocada), que acolheu apenas para o IRPJ até 30/09/98; e, no mérito, por unanimidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para reduzir a multa de 150% para 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designada a Conselheira Karem Jureidini Dias para redigir o voto vencedor.



JOSÉ HENRIQUE LONGO

Vice-Presidente no Exercício da Presidência



KAREM JUREIDINI DIAS

Relatora Designada

FORMALIZADO EM: 30 MAI 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MARGIL MOURÃO GIL NUNES e ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO.

Relatório

O processo originou-se de autos de infração do IRPJ (fls. 536/564) e OUTROS – PIS (fls. 565/577); COFINS (fls. 578/590) e CSL (fls. 591/617) referentes a fatos geradores ocorridos entre 30/04/1998 e 31/12/2000.

Da análise dos autos e do Relatório de Atividade Fiscal (fls. 620/675) extrai-se a porção essencial da acusação, como narrado pelo Fisco e resumido de forma clara e minuciosa no relatório do acórdão recorrido (fls. 898/906).

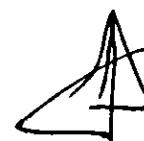
Por este motivo, adoto em meu relatório os principais trechos das “razões de autuação” daquele relatório (fls. 898/906), reproduzindo-os como se segue:

“Introdução

Relata o autuante que a fiscalização teve origem em denúncia apresentada ao Ministério Público Federal por Adriano Farias, ex-empregado da autuada. A acusação era de que *a empresa e seus sócios estariam envolvidos em esquemas de ‘caixa-dois’, com utilização de ‘doleiro’ em operações de compra e venda de veículos, imóveis e empréstimos de dinheiro a juros, com indícios de prática de crimes contra a ordem tributária.*

As receitas da empresa proviriam de duas fontes principais: (1) comissões pagas pela FINANCIERA BIWEL - da qual a autuada é representante exclusiva no Brasil – auferidas em razão da intermediação nas importações de *commodities* agrícolas, principalmente trigo e; (2) remuneração paga pelos importadores brasileiros pela prestação de serviços de supervisão, recepção, armazenagem e expedição no trânsito interno de mercadorias importadas. O autuante diz ter identificado no curso da ação fiscal, outras fontes de receitas, como compra e venda de veículos e empréstimos remunerados de recursos a terceiros.

Nota deste relator: *“Commodities - Títulos correspondentes a negociações com produtos agropecuários, metais, minérios e outros produtos primários nas bolsas de mercadorias. Estes negócios se referem a entrega futura de mercadorias, mas não significa necessariamente que há movimento físico de produtos nas bolsas. O que se negocia são contratos Conjuntura - Elementos constitutivos da situação econômica de um setor, de um ramo de atividade, de uma região ou de um país em um determinado momento.” (Definição do Dicionário de Economia contida no sítio “dicionario-de-economia.portalmidis.com.br”).*



Como resultado da ação fiscal, a empresa teve arbitrado seu lucro em cada um dos períodos-base trimestrais a contar do segundo trimestre de 1997 e até o último trimestre de 2000. O autuante considerou a escrituração imprestável em virtude do *grande volume de irregularidades encontradas na ... escrituração*. O arbitramento teve por base a receita bruta conhecida, acrescida de valores tidos como receita omitida. As principais irregularidades encontradas foram: (1) omissão sistemática de receitas, através de artifícios vários, adiante relatados. No período da autuação, para uma receita escriturada de 20,7 milhões teria havido uma omissão de 18,9 milhões; (2) manutenção de conta-corrente bancária à margem da escrituração; (3) utilização de interpostas pessoas para movimentar recursos financeiros, adquirir imóveis e outras operações; (4) grande volume de omissão de receitas, de despesas e de pagamentos não contabilizados.

Foram identificadas, ainda, várias outras violações às formalidades que devem ser observadas na escrituração contábil, que serão detalhadas adiante.” (fls. 898/899).

“Omissão de receitas

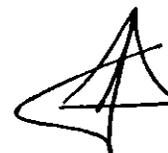
A autuada operaria com um caixa-dois, com recursos oriundos, principalmente, *do subfaturamento ... das comissões recebidas ... por conta do agenciamento e da intermediação de importação de grãos* (fls. 632). Essas comissões seriam pagas pela Financiera Biwel, que atuaria como intermediária nas operações de exportação para o Brasil:

Essas comissões seriam pagas pela FINANCIERA BIWEL, que por sua vez, atuaria como uma 'trading company', ou seja, como intermediária nas operações de exportação para o Brasil (a empresa compraria grãos dos produtores internacionais e, posteriormente, os exportaria para o Brasil). Os importadores brasileiros pagariam os valores devidos pela importação dos grãos diretamente à FINANCIERA BIWEL, que, por sua vez, repassaria para a SERRA MORENA a sua comissão pela intermediação da operação aqui no Brasil.

Diz o autuante, ainda, que é provável que a omissão de receitas *seja decorrente das atividades de compra e venda de veículos, de empréstimo de recursos a terceiros, notadamente pessoas físicas, de operações próprias de compra e venda de 'commodities agrícolas', bem como da atividade de supervisão, recepção, armazenagem e expedição no trânsito interno das mercadorias importadas (valores cobrados pela Serra Morena diretamente dos importadores).*” (fls. 899).

(...)

“Utilização de doleiros



A empresa utilizaria *doleiros* para camuflar suas operações. Demonstra o autuante situações em que passivos da empresa são quitados por Maurício Feijó, um dos sócios-gerentes da *casa de câmbio AEROTUR* e apontado como *doleiro*. Documentos encontrados na empresa autuada dão conta de que determinadas despesas deveriam ser quitadas pela AEROTUR; anotações encontradas referem que determinadas prestadoras de serviço/fornecedores deveriam *receber por fora*; cheques de empresas sem qualquer relação com a autuada foram usados para depósitos ou pagamento de contas da contribuinte. Em fax enviado por empresa uruguaia para a Financiera Biwel, consta a seguinte anotação: *pagar p/ Serra ou doleiro*, reforçando a idéia da utilização de doleiros.

Utilização de *Laranjas*

O autuante refere que a empresa efetuou diversos pagamentos não registrados na escrituração, fazendo uso de interpostas pessoas – os laranjas – entre eles Toshio Tadano e Maria da Glória Branco. O primeiro, Diretor de Logística da empresa e a segunda, companheira de Mário Lopes, sócio-gerente da autuada. Há pagamentos efetuados pelo primeiro, por conta e ordem da autuada, em favor das empresas Navegação Aliança, Termasa, Soceppar e Litoral Agência. O autuante diz que Toshio Tadano *confirma, ainda que de maneira oblíqua, a sua atuação como 'laranja' da Serra Morena quando afirma que diversos pagamentos e recebimentos foram efetuados por conta e ordem da referida empresa*. Já Maria da Glória Branco teria efetuado três pagamentos em favor da Navegação Aliança e um em favor de Adubos Trevo. Intimada, Maria da Glória Branco afirmou que os valores que transitaram em sua conta corrente bancária decorreriam da sua atividade profissional (advocacia), sem juntar qualquer documentação comprobatória.

Utilização de Sistema Financeiro Paralelo

O agente do fisco diz que a autuada utilizava um verdadeiro *Sistema Financeiro Paralelo* a exemplo do que utilizam o crime organizado e o narcotráfico, consistente na utilização de uma espécie de câmara de compensação em que *um considerável volume de cheques de terceiros que, embora seus emitentes não tivessem qualquer relação econômica ou financeira com os seus destinatários que os justificassem, foram destinados a pagamentos para a Serra Morena ou para seus fornecedores de serviços por conta e ordem desta empresa*. Também ocorreram recebimentos de recursos de maneira a dificultar ou inviabilizar a completa identificação das respectivas fontes pagadoras. Muitos dos cheques eram de emissão de empresas que viriam a ser declaradas inaptas pela Receita Federal. Conclui o autuante que *essas pessoas jurídicas eram meras empresas de 'fachada' utilizadas pela Serra Morena para acobertar e para 'lavar' recursos provenientes de suas atividades operacionais, os quais foram sonogados ao Fisco*.



Conta bancária mantida à margem da escrituração

A empresa movimentou conta-corrente no Banco Meridional, sem escriturar os valores entre janeiro de 1997 e maio de 1998 e informou, quando intimada, que os recursos eram oriundos de operações de negociação de veículos, estranhos ao objeto social. Os créditos em conta corrente não foram considerados na quantificação da base de cálculo do presente processo, pois são inferiores aos pagamentos não contabilizados, tidos como receita omitida e o autuante considerou que recursos dessa conta poderiam ter servido para que a atuada efetuasse tais pagamentos. Haveria bitributação caso fossem consideradas as duas hipóteses de omissão de receitas: pagamentos não contabilizados e depósitos bancários.” (fls. 900/901).

“Pagamentos não contabilizados

Diz o autuante que a empresa efetuou um extraordinário volume de pagamentos sem escriturá-los, com recursos estranhos à contabilidade, utilizando-se, na maior parte dos casos, de contas-correntes de pessoas físicas que tinham relação com a empresa e do chamado *sistema financeiro paralelo*. Os casos estão relatados abaixo.

Embora conste deste relatório a análise individualizada dos beneficiários dos pagamentos, opto por suprimir tal trecho do relato oral para lhe conferir maior objetividade, ressalvando que a matéria será convenientemente abordada mais adiante, quando do relato da fundamentação do acórdão recorrido.

Cia. Docas de Imbituba S. A.

A atuada adquiriu um guindaste da empresa CIA. DOCAS DE IMBITUBA S.A. (Cia. Docas de Imbituba) pagando uma parcela de R\$ 150.000,00 e outra de R\$ 200.000,00. O Fisco comprovou que o pagamento relativo à última parcela foi efetuado através de depósitos realizados em São Paulo/SP e Americana/SP. Intimada e reintimada a atuada, essa não conseguiu esclarecer a origem dos valores, resumindo-se a dizer que provêm da atividade operacional. Para o autuante os fatos mostram: (1) reconhecimento implícito de omissão de receitas; (2) utilização do já referido *sistema financeiro paralelo*, com a conseqüente dificuldade de identificar a *titularidade das contas utilizadas* e (3) a existência de pagamentos não contabilizados e a conseqüente omissão de receitas.

Adubos Trevo S. A.

A ADUBOS TREVO S. A. (Adubos Trevo) presta ou prestava serviços para a atuada. Intimando aquela empresa, o agente do Fisco constatou que a Serra Morena, no período de 1997 a 2000, pagou um total de R\$

2.021.973,00 para a Adubos Trevo, mas contabilizou um único pagamento coincidente em data e valor, de R\$ 32.739,01. O autuante refere vários documentos que mostram as tratativas e o fechamento de negócios entre as empresas, tais como: fichas de controle de adiantamentos, comprovantes de depósitos em que figura a própria Serra Morena como depositante, instrumentos de *acordos operacionais de descarga de navio*, troca de fax entre as empresas, etc. Houve utilização de cheques sacados contra bancos com os quais a Serra Morena não mantém relacionamento – evidência do uso do *sistema financeiro paralelo* – e utilização de *laranjas* para efetuar alguns pagamentos.

Diz o autuante que *a omissão de receitas caracterizada por pagamentos não contabilizados resta mais do que evidente.*

Navegação Aliança Ltda.

A NAVEGAÇÃO ALIANÇA LTDA. (Navegação Aliança) também prestava serviços para a autuada e esta não escriturava a totalidade dos pagamentos que efetuava. Confrontando os dados constantes da escrituração de ambas as empresas, o autuante elaborou a planilha de fls. 693/725 onde constatou uma diferença entre os recebimentos registrados pela Navegação Aliança e os pagamentos contabilizados pela Serra Morena, da ordem de R\$ 8.430.573,61 – caracterizando a ocorrência de omissão de receitas. Intimada para falar sobre o caso, a Serra Morena disse que algumas vezes realizava negócios em nome próprio, mas, em geral, apenas intermediava negócios, entre eles a operacionalização do frete, que ficava a cargo do importador ou do exportador. Quando a responsabilidade pelo frete era de uma das partes envolvidas a empresa limitava-se à coordenação logística, não ocorrendo de sua parte qualquer desembolso. Diz que quando a responsabilidade pelo frete era sua, escriturou os valores.

O autuante comprovou, através de amostragem realizada nas contas bancárias da Navegação Aliança, que os pagamentos foram realizados pela Serra Morena, ao contrário do que esta alega. Novamente vai ocorrer a utilização de cheques de terceiros, de pessoas físicas e jurídicas, alguns nominais à autuada, outros nominais a terceiros, pessoas físicas ou jurídicas. Mas constando, na ficha de depósito, a Serra Morena como depositante.

Terminal Marítimo Luiz Fogliatto S.A. – TERMASA

Com relação à empresa TERMINAL MARÍTIMO LUIZ FOGLIATTO S. A. – TERMASA (Termasa), a situação se repete, tal qual nas empresas antes referidas. Ela presta serviços à autuada, recebe os valores, mas a Serra Morena reconhece em sua escrituração apenas alguns desses pagamentos. A planilha de fls. 729/734 mostra pagamentos não contabilizados da ordem de R\$ 3.326.350,15.



Litoral Agência Marítima Ltda.

A fiscalização identificou um pagamento de R\$ 47.906,84, efetuado por Toshio Tadano em favor da LITORAL AGÊNCIA MARÍTIMA LTDA. (Litoral Agência). Essa empresa informou que o valor foi recebido por prestação de serviços para a Serra Morena. O pagamento não foi contabilizado pela atuada e o próprio Toshio Tadano informa que esse pagamento foi efetuado por conta e ordem da atuada.

SOCEPPAR S.A. Sociedade Cerealista Exportadora de Produtos Paranaenses

O Fisco identificou a existência de pagamentos não contabilizados pela atuada em favor da SOCEPPAR S.A. SOCIEDADE CEREALISTA EXPORTADORA DE PRODUTOS PARANAENSES (Soceppar) no montante de R\$ 1.051.199,04. A contribuinte informou, a exemplo de outros casos antes referidos, que apenas intermediava os negócios de terceiros.” (fls. 901/903).

“Receitas com comissões registradas em conta de passivo

O atuante diz que a contribuinte utilizou em *larga escala*, nos anos-calendário 1999 e 2000, outro artifício para omitir receitas: a contabilização dos valores recebidos da Financiera Biwel a título de comissão de agente em conta de passivo, sem transitar pelo resultado da empresa. Os valores contabilizados no passivo eram liquidados com os adiantamentos efetuados pela Serra Morena a diversos prestadores de serviços. Naqueles dois anos foram contabilizados em conta de passivo R\$ 4.335.050,19, recebidos da Financiera Biwel, *nas seguintes rubricas contábeis do passivo: 246 – Comissão de Agente; 2129101001 – Comissão de Agente Navio; e 2129101005 – Comissão de Agente Arroz.*

A partir do ano-calendário 2000 a contribuinte passou a apropriar mensalmente uma parcela dessas comissões recebidas, após a dedução de diversas despesas da empresa. O atuante demonstra às fls. 665/666 que, no ano-calendário 2000 foram apropriados R\$ 522.242,27. Conclui o agente do fisco dizendo que *a Serra Morena somente registrava no seu resultado a diferença entre os valores das comissões recebidas nas intermediações de importação, deduzidos das diversas despesas incorridas em suas atividades de supervisão, recepção, armazenagem e expedição.*” (fls. 903).

“Aquisição de terreno através da Financiera Biwel

(...)

A Financiera Biwel teria adquirido um terreno por R\$ 760.000,00 em 13/10/1999, representada pelo procurador Mário Lopes, sócio-gerente da atuada. Os recursos vieram do Uruguai. Através de contratos particulares, não anotados no Registro de Imóveis, em 05/12/2000 a

Financiera Biwel alienou o referido imóvel à Serra Morena, por R\$ 750.000,00 e esta, também por instrumento particular, em 13/12/2000, incluiu o mesmo em dação em pagamento em favor de CIAGRAN, por R\$ 1.060.000,00, por conta do pagamento parcial de aquisição de terminal portuário. Em 18/12/2001, através de escritura pública, a Biwel transmitiu o imóvel para LETIMARD SOCIEDAD ANONIMA, com sede no Uruguai. Em todas as operações – por instrumento particular ou público – sempre Mário Lopes atuou como procurador da Biwel e da Serra Morena.

O autuante, após destacar que em apenas 8 dias a Serra Morena teria tido um lucro de R\$ 310.000,00, diz que não há razões para a Financiera Biwel ter renunciado, *sem qualquer justificativa ou explicação*, a esse lucro em favor da contribuinte. Diz que *isso somente pode ser explicado pelo fato de o imóvel ter sido adquirido pela SERRA MORENA com recursos de seu "CAIXA-DOIS"*.

Ao adquirir o imóvel a Serra Morena registrou em conta de passivo (2129309001 – Outros) o valor de R\$ 750.000,00, permanecendo essa conta com saldo em aberto até 31/12/2000. Segundo informou a Serra Morena, o imóvel adquirido, em 05/12/2000, teria sido quitado mediante amortização do saldo devedor decorrente de comissões de venda de trigo. O lançamento contábil teria sido a débito da conta *credores por compra de bens* e a crédito da conta *credores por adiantamento – comissões de agente*. Diz o autuante (fls. 668) que *estranhamente, porém, o lançamento ... não consta em sua contabilidade (fl. 903, 904 e 917 do Anexo VIII)*. Após o Fisco solicitar informações ao contador da empresa, recebeu dele a planilha de fls. 514, denominada *resumo dos lançamentos da CIAGRAN* e uma cópia do razão contábil, *no qual surpreendentemente, constava o referido lançamento (fls. 516)*. Para o agente do fisco esse fato demonstra, por um lado, a maneira afoita e atabalhoada com que os livros contábeis foram encerrados, numa tentativa *quase desesperada* de dissimular as diversas irregularidades e, por outro lado, a facilidade de alteração a qualquer tempo dos registros contábeis da empresa *com o intuito de incluir ou excluir, intempestivamente, informações de acordo com seus interesses e sua conveniência*, visto que os Livros Diário da empresa não foram registrados na Junta Comercial.

O autuante ressalta também que *como a SERRA MORENA tinha com a FINANCIERA BIWEL um saldo credor (ou seja, valores a receber) decorrente de comissões de venda de trigo e como essas comissões de venda NÃO foram contabilizadas no resultado, RESTARIA CONFIGURADA NOVA OMISSÃO DE RECEITA, a partir do momento em que a SERRA MORENA compensou dívidas com créditos da empresa*. Segue o agente do fisco dizendo que, *no entanto, essa suposta omissão de receitas nada mais é do que a ocultação definitiva dos recursos do "CAIXA-DOIS" da SERRA MORENA utilizados na aquisição do terreno. Com o procedimento adotado pela empresa, o passivo gerado na aquisição foi baixado contra uma conta com saldo*



devedor (...Comissão de Agentes Navio) sem que o seu valor transitasse pelo resultado. O lastro desse lançamento seriam receitas decorrentes da comissão de venda de trigo, as quais NUNCA CHEGARAM A TRANSITAR PELO RESULTADO da empresa (fls. 669) – grifos do autor. Explica o autuante que (fls. 669):

Os saldos devedores nas contas de passivo relacionadas com a conta COMISSÃO DE AGENTES (246, 2129101001 e 2129101005) é gerado a partir de despesas da SERRA MORENA nela registradas a débito, tendo como contrapartida a conta CAIXA ou BANCOS. Essas despesas são contabilizadas quando do seu pagamento como se fossem valores a receber da FINANCIERA BIWELL e terminam por ser compensadas com as receitas da SERRA MORENA com a comissão na intermediação de importações, as quais, por sua vez, são pagas pela FINANCIERA BIWELL, conforme mencionado no item 5.4.7 do presente Relatório de Atividade Fiscal.” (fls. 903/905).

“Empréstimos fictícios da Financeira Biwel

Após as denúncias de Adriano de Farias, a Serra Morena teria alterado os procedimentos de internalização, no Brasil, dos recursos do seu caixa-dois. Ao invés de utilizar doleiros, passou a tomar empréstimos junto à Financeira Biwel, classificados pelo autuante como *empréstimos fictícios*. O saldo devedor, nas palavras do agente do fisco, *atingiu píncaros extraordinários no ano-calendário 2002, ultrapassando R\$ 6.200.000,00*. As únicas garantias oferecidas pelo devedor foram notas de câmbio. Diz o autuante *não ser crível que uma pessoa empreste a outra uma quantia dessa monta sem que haja garantia efetiva do recebimento futuro do valor emprestado. (...)*

“Demais atividades da Serra Morena e de seus sócios

Às fls. 624/631 o autuante relata outras atividades exercidas pela atuada e por seus sócios, tais como compra e venda de veículos, empréstimo remunerado de recursos a terceiros, compra e venda imóveis e outros, que foram objeto de atuação nas pessoas físicas e incluídos no relatório apenas para *propiciar o entendimento do ‘modus operandi’ da empresa.*” (fls. 905).

“Multas qualificadas

Foi aplicada multa qualificada pelo evidente intuito de fraude, alegando o autuante que *a completa falta de pudor da Serra Morena na utilização de diversos artifícios para omitir receitas terminaram por caracterizar o dolo, fraude, a sonegação e o conluio na supressão dos tributos devidos.*

As multas decorrentes da falta de recolhimento de IRPJ e CSLL, verificada pela diferença entre a parcela do lucro arbitrado calculada sobre as receitas contabilizadas pela Serra Morena e o valor dos tributos declarados em DCTF pela empresa, foram de 75%.



Conclusões do autuante

A empresa teve arbitrado seu lucro em cada um dos períodos-base trimestrais a contar do segundo trimestre de 1997 e até o último trimestre de 2000. O autuante considerou a escrituração imprestável em virtude do *grande volume de irregularidades encontradas na escrituração*. O arbitramento teve por base a receita bruta conhecida, acrescida de valores tidos como receita omitida. As principais irregularidades encontradas foram assim resumidas pelo autuante (fls. 672):

- 1) *OMISSÃO SISTEMÁTICA DE RECEITAS, através da utilização dos diversos artifícios detalhados no presente Relatório de Atividade Fiscal. Vale destacar, a este respeito, a espantosa constatação de que a receita omitida pela SERRA MORENA (R\$ 18.934.101,66) corresponde a quase 100% do montante das receitas declaradas pela empresa (R\$ 20.758.115,88);*
- 2) *Manutenção de conta corrente bancária de titularidade da própria SERRA MORENA à margem da escrituração contábil da empresa;*
- 3) *Utilização de interpostas pessoas em diversas operações realizadas pela SERRA MORENA (movimentação financeira de recursos, aquisição de imóveis, etc.), conforme relatado no presente Relatório de Atividade Fiscal;*
- 4) *Grande volume de omissão de receitas, de despesas e de pagamentos não contabilizados.*

Foram identificadas, ainda, várias outras violações às formalidades que devem ser observadas na escrituração contábil, a saber:

- 1) Falta de escrituração dos lançamentos contábeis em ordem cronológica de dia nos anos-calendários de 1997 e 1998 – os lançamentos foram efetuados apenas nos últimos dias de cada mês.
- 2) Terminologias utilizadas nos históricos não expressam os verdadeiros significados das transações, são vagas e evasivas.
- 3) Livros Diário de 1997 a 2000 não foram registrados na Junta Comercial e os de 1998 e 1999 não tinham a assinatura do representante legal da empresa ou do contabilista.” (fls. 905/906).

Do Relatório de Atividade Fiscal (fls. 620/675) constam diversos demonstrativos e planilhas (fls. 676/744), que foram utilizados para apuração das infrações e de seus valores tributáveis.



Embasando o lançamento foram anexados os elementos elaborados ou coletados no curso da ação fiscal (fls. 001/534 e 745/759).

Pelo despacho de fls. 760 o fiscal atuante informa a juntada de 13 (treze) anexos, que relaciono a seguir:

- Anexo n.º I: Extratos bancários;
- Anexo n.º II: Circularizações Termasa;
- Anexo n.º III: Circularizações Adubos Trevo;
- Anexo n.º IV: Documentos da ação penal – Mário Lopes e outros;
- Anexo n.º V: Circularizações Soccepar;
- Anexo n.º VI: Navegação Aliança;
- Anexo n.º VII: Contratos de cambio – comissão de agente;
- Anexo n.º VIII: Livros contábeis – Serra Morena;
- Anexo n.º IX: Circularizações Cia. Docas de Imbituba e outros;
- Anexo n.º X: DIPJ e DCTF;
- Anexo n.º XI: Relatório ESPEI e documentos;
- Anexo n.º XII: Doct.ºS apreendidos na Busca e Apreensão;
- Anexo n.º XIII: Doct.ºS obtidos na fiscalização de Toshio Tadano.

Encontra-se também em anexo o volume I do processo de representação fiscal para fins penais. Os demais volumes permanecem na repartição fiscal conforme despacho de fls. 1.241.

Os já mencionados autos de infração foram cientificados ao contribuinte por via postal em 21/07/2004, conforme aviso de recebimento – AR a fls. 768.

O contribuinte então interpôs impugnação ao lançamento (fls. 769/862), com base em argumentos que serão melhor abordados quando do relato do recurso voluntário, haja vista o aperfeiçoamento das alegações do contribuinte em contraposição ao decidido no julgamento de primeiro grau.

Em reforço a suas alegações anexou os documentos de fls. 863/882.



O Acórdão da 5ª Turma da DRJ/Porto Alegre/RS n.º 5.617/2005 (fls. 894/946) declarou parcialmente procedentes os lançamentos, conforme resumido a seguir:

“DECADÊNCIA, EXISTÊNCIA DE FRAUDE. Ocorrendo dolo, fraude ou simulação, não corre o prazo decadencial do direito para constituir o crédito relativo a tributos enquadrados na modalidade de lançamento por homologação. Diante do dissenso jurisprudencial quanto ao prazo decadencial relativo aos tributos sujeitos ao sistema de lançamento por homologação, é dever da administração pública optar pela interpretação que viabilize seu poder-dever de constituir o crédito tributário, sob pena de serem ceifados ilegitimamente recursos necessários à sociedade.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA PELA RETENÇÃO DE DOCUMENTOS – Há previsão legal para retenção de documentos durante o trabalho de auditoria fiscal. Inexiste cerceamento de direito de defesa se a contribuinte recebe cópia dos autos de infração e documentos que os compõem, lhe é facultada a vista aos autos e cientificada que os documentos antes retidos estão à disposição da empresa na DRF que a jurisdiciona.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INÍCIO DA CONTAGEM DE PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO. O início da contagem de prazo para impugnação ocorre quando da intimação válida da exigência fiscal. Inexiste cerceamento do direito de defesa se a contribuinte recebeu cópia dos autos de infração e do relatório fiscal e seus anexos e se os autos do processo estiveram à disposição dela para vistas no prazo de defesa.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – FORNECIMENTO DE CÓPIA INTEGRAL DO PROCESSO – O fornecimento de cópia integral do processo não é requisito para início de fruição do prazo para impugnação. A empresa pode obter cópia do processo, por conveniência e conforto. Inexistindo prazo fixado em lei, deverá ser fornecido em prazo razoável. No caso concreto foi célere o Fisco no atendimento da solicitação.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – PROVA OBTIDA ATRAVÉS DE MANDADO DE BUSCA E APREENSÃO – Não cabe ao julgador administrativo apreciar suposta ilegalidade na atuação do Poder Judiciário na concessão de mandado de busca e apreensão. Os documentos obtidos com base em mandado judicial são aptos a produzir prova na esfera administrativa.

IRPJ. MEIOS DE PROVA. A prova da infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em direito, inclusive a presuntiva, sendo livre a convicção do julgador.

IRPJ. LUCRO ARBITRADO. DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO. Impõe-se o arbitramento do lucro quando demonstrada que a escrituração contábil contém vícios, erros ou



deficiências que impossibilitem a determinação do lucro real ou presumido, ou revela indícios de fraude.

IRPJ. ARBITRAMENTO. BASE DE CÁLCULO. O arbitramento deve ter por base, preferencialmente, a receita bruta, de sorte que a adoção da receita declarada pela própria empresa não pode ser questionada por ela, salvo se comprovada a sua inexatidão.

OMISSÃO DE RECEITAS – PAGAMENTOS NÃO ESCRITURADOS A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica caracteriza omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITAS. COMISSÕES. Caracterizada omissão de receitas pelo auferimento de comissões sem transitar pelo resultado da empresa.

OMISSÕES DE RECEITAS. PROVA INSUFICIENTE. A prova carreada aos autos não permite concluir que a aquisição de imóvel e a tomada de empréstimos ocorreu de forma diversa daquela registrada pela empresa.

MULTA DE OFÍCIO. Nos casos de evidente intuito de fraude, cabe a aplicação de multa de ofício de 150%.

LANÇAMENTO DECORRENTE. COFINS E PIS. ISENÇÃO – São isentas de COFINS e PIS as receitas de prestação de serviços à pessoa jurídica domiciliada no exterior, cujo pagamento representou ingresso de divisas.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. COFINS. PIS. Solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, estende-se, no que couber, aos demais lançamentos decorrentes quando tiver por fundamento o mesmo suporte fático.”

A fundamentação do acórdão pode ser extraída do voto do relator (fls. 915/946), que assim se expressou quanto à parte relevante do litígio:

“PRELIMINARES

Cerceamento do direito de defesa (fls. 915/917):

A empresa reclama da não devolução de documentos, apesar de ter requerido a entrega dos mesmos. Reclama ainda da demora na concessão de cópias do processo.

Os pedidos de devolução de documentos a que se refere a autuada foram formulados durante o trabalho de auditoria, ainda em 2002 e os autos de infração em análise foram lavrados em 2004.

(...)

Apesar de ter tido notificada em 21/07/2004 – data de ciência do auto de infração – de que todos os documentos retidos estavam à disposição

da empresa, a impugnante, quando o presente processo estava em fase de julgamento, voltou a solicitar a devolução dos mesmos em 23/03/2005, conforme se constata pelo documento de fls. 886/887, na qual diz que *passados quase cinco anos da apreensão, mais uma vez dirigimo-nos à repartição para pleitear a devolução da documentação que vem sendo retida ilegalmente*. Ora, é visível a intenção de criar um cerceamento de defesa que não existe. A empresa preocupa-se com a entrega de petições solicitando a devolução dos documentos, mas não vem à repartição para buscá-los, mesmo estando os documentos disponíveis há 10 meses. Em resposta à solicitação da empresa, a Fiscalização reiterou que a documentação estava à disposição desde o encerramento dos trabalhos (fls. 890/891) e a autuada efetuou a retirada (fls. 892).

A outra alegação da empresa é de que seu direito à defesa foi cerceado pela demora no fornecimento de cópias do processo.

Não é verdade.

(...)

A lei não fixa prazo no qual as cópias devam ser fornecidas e, com isso, acredito que deva se adotar um critério de razoabilidade. No caso concreto, a empresa foi intimada em 21/07/2004 (fls. 768) e, 48 horas depois solicitou cópia integral do processo, portanto em 23/07/2004, uma sexta-feira (fls. 763). Em 28/07/2004, quarta-feira, recebeu cópia dos 4 volumes que compõem o processo (fls. 1 a 762). Ou seja, já no terceiro dia útil após o pedido, as cópias foram entregues. Além desses volumes, o processo tem treze anexos, alguns com mais de um volume. Cópias de todos esses documentos foram entregues em 02/08/2004, no sexto dia útil após o pedido. Dada a quantidade de páginas a serem copiadas, não me parece que tenha sido excessiva a demora.

Por outro lado, com a defesa apresentada – em que todos os aspectos da exigência são atacados - fica claro que não houve cerceamento do direito de defesa. A autuada demonstra conhecer plenamente as infrações que lhe foram imputadas, a base legal para o lançamento, a forma de apuração da base de cálculo, etc.

Com isso, tenho que inexistiu cerceamento do direito de defesa.

Ilicitude na colheita das provas (fls. 917/919):

A contribuinte reclama de vícios na concessão, pelo Poder Judiciário, do Mandado de Busca e Apreensão de documentos e vícios no procedimento de retenção desses. Uma das alegações é de que o juiz do caso teria sido induzido em erro, com a *mutilação* de depoimentos na petição inicial.



A coleta de documentos na empresa foi efetuada para cumprir “Mandado de Busca e Apreensão” e o acesso aos dados em meio magnético foi autorizado por “alvará judicial” (docs. de fls. 02/05).

Não cabe à autoridade administrativa julgar a legalidade dos atos emanados do Poder Judiciário (...)

O (...) RIR/99 prevê a possibilidade de retenção de livros e documentos para exames fora do estabelecimento, o procedimento para lacração quando a quantidade de documentos não permitir a identificação e conferência no local em que foram encontrados e a notificação prévia do contribuinte para assistir o rompimento do laço e identificação do material retido. Tudo isso foi observado no procedimento em análise. Vejamos: alguns documentos foram identificados e retidos (termos de fls. 06/07/08). Outros foram retidos e lacrados (fls. 73), o contribuinte intimado para acompanhar a abertura dos lacres e identificação dos documentos (fls. 74). Na presença de dois representantes da empresa foram abertos os lacres (fls. 79 e 85) e relacionados todos os documentos apreendidos (fls. 81/84, 86/94). Tudo foi efetuado com estrita observância das disposições de lei, consolidadas no RIR/99 (...)

Não reconheço qualquer vício que invalide as provas trazidas ao processo.

Decadência (fls. 919/921):

A autuada agiu com evidente intuito de fraude, como veremos por ocasião da análise de mérito. Esta Turma, em outros julgados, firmou entendimento de que a fraude, o dolo e a simulação fazem com que não flua prazo de decadência.

(...)

Para o PIS e para a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social, existe previsão específica do prazo de dez anos, decorrente do artigo 45 da Lei 8.212/1991, explicitada no artigo 95 do Regulamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral, aprovado pelo Decreto nº 4.524, de 17.12.2002 (...)

Isso também se aplica à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, pois a lei 8.212/91, artigo 11, refere que se constituem em contribuições sociais aquelas incidentes sobre o faturamento (COFINS e PIS) e o lucro (CSLL). Não nos esqueçamos, também, do que dispõe o Decreto-Lei 2.052/83, artigo 3º, que prescreve prazo decadencial de dez anos para o PIS.

O fato de a Lei nº 8.212/1991 não constar dos autos de infração não afasta a sua aplicação, nem gerou qualquer dificuldade à contribuinte.



Como se vê, não há que se falar em decadência no caso concreto, visto que a mais antiga das infrações remonta ao ano-calendário 1997 e o crédito tributário foi constituído no ano de 2004.”

MÉRITO

Omissão de receitas (fls. 921/923):

“A ação fiscal tenta demonstrar que a autuada omitia receitas, principalmente sob a forma de subfaturamento de comissões recebidas pela intermediação de importações. Esses recursos omitidos regressariam ao país através de doleiros ou empréstimos fictícios.

(...)

A alegada omissão de receitas foi comprovada e mensurada a partir de quatro diferentes práticas adotadas pela empresa:

- a) Pagamentos efetuados a terceiros e não contabilizados;
- b) Comissões registradas em contas de passivo;
- c) Aquisição de terreno através da Financeira Biwel; e
- d) Empréstimos fictícios da Financeira Biwel.”

Pagamentos efetuados a terceiros e não contabilizados (fls. 923/930):

“O autuante diz que a Serra Morena efetuou, em nome próprio, um grande número de pagamentos não contabilizados, com recursos estranhos à contabilidade, utilizando contas-correntes de pessoas físicas e um *verdadeiro sistema financeiro paralelo*. A impugnante diz que, em alguns casos, fez pagamentos por conta da Financeira Biwel, tendo servido apenas como intermediária dos recursos e que *nessa hipótese, contabilizou os valores recebidos da Biwell em conta do Passivo Circulante, destinando-os, posteriormente, aos credores da Biwell*. Mas nega que tenha feito os pagamentos elencados pelo fisco (fls. 827)
(...)

Definidas as linhas gerais da controvérsia, vamos às provas, para verificar se os pagamentos foram efetuados pela Serra Morena e se foram feitos em nome próprio ou por conta da Biwel.”

Prosseguindo no acórdão de primeiro grau verifica-se que as operações envolvendo os beneficiários de tais pagamentos foram criteriosamente analisadas para as seguintes empresas: Cia. Docas de Imbituba; Adubos Trevo; Navegação Aliança; Termasa; Soccepar e Litoral Agência Marítima.



O relator assim se manifestou em seu voto:

Cia Docas de Imbituba (fls. 923):

“A CIA DOCAS DE IMBITUBA emitiu dois recibos, através dos quais dá quitação à Serra Morena de R\$ 350.000,00, recebidos através de transferências bancárias, relativos à aquisição de um guindaste. O contrato de compra e venda está às fls. 45/47 – com assinatura de representante da Serra Morena - e a cópia da ata da reunião do Conselho de Administração da vendedora às fls. 50. A referida Cia Docas de Imbituba efetuou todos os registros contábeis da operação e comprovou o recebimento dos recursos através de extratos e outros documentos bancários que apontam terem os depósitos ocorrido em duas agências diferentes do Banco do Brasil em São Paulo. Intimada várias vezes, a Serra Morena não esclareceu a origem dos recursos, mas admitiu provirem *das atividades operacionais da empresa* (fls. 411). Na impugnação, a empresa silenciou sobre o assunto.

Temos que, nesse caso, resta comprovada, de forma irrefutável, não só a omissão de receitas, mas também a utilização de terceiros não identificados para a realização dos pagamentos em São Paulo.

Aqui não cabe o argumento da impugnante de ter efetuado o pagamento por conta da Biwel, eis que não se trata da prestação de serviços de transshipment, mas aquisição de equipamento.”

Nota deste relator: *“Transbordo ou Transshipment - Transferir mercadorias/produtos de um para outro meio de transporte ou veículo, no decorrer do percurso da operação de entrega.” (Definição do Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa Caldas Aulete contida no sitio do GELOG-UFSC (Grupo de Estudos Logísticos da Universidade Federal de Santa Catarina).*

Adubos Trevo (fls. 924):

“A ADUBOS TREVO recebeu da autuada, entre 1997 e 1999, R\$ 1.989.233,99, a título de prestação de serviços, que não foram contabilizados pela Serra Morena. Os valores estão discriminados na planilha de fls. 689/691.

Há farta documentação comprovando os pagamentos, entre elas a escrituração contábil (fls. 5 a 156 do Anexo III) e extratos bancários da Adubos Trevo (fls. 157 a 182 do mesmo Anexo), notas fiscais, recibos por ela emitidos e comprovantes de depósitos (fls.183/309 do Anexo III), além de acordos entre as partes e troca de correspondências. Ressaltamos a existência de um grande número de notas-fiscais emitidas contra a Serra Morena e que constam nos volumes I e II do Anexo III.



Cópia dos recibos de depósito foram transmitidos por fax para a Adubos Trevo e as cópias constantes do processo muitas vezes trazem no cabeçalho a identificação do aparelho de fax da Serra Morena, o número do telefone da empresa e a data de envio. Como exemplo podemos citar os recibos de fls. 192, 194, 195 e 198, do Anexo III. Às fls. 244 e 273, do mesmo anexo, os comprovantes de depósito são encaminhados em papel timbrado da Serra Morena.

Às fls. 20 e 25, do Anexo XII estão dois *Acordos Operacionais de Descarga de Navio* nos quais foi aposto o “DE ACORDO”, com assinatura do representante da Serra Morena.

A impugnante não faz nenhuma referência específica quanto a tais documentos.

A prova constante do processo é robusta e não deixa dúvidas quanto à prestação de serviços pela Adubos Trevo em favor da Serra Morena, bem como dos pagamentos que esta efetuou.”

Navegação Aliança (fls. 924/925):

“Sob intimação a NAVEGAÇÃO ALIANÇA LTDA. forneceu cópias de seu Livro Razão onde estão registradas as operações que envolveram a SERRA MORENA. Juntou também alguns conhecimentos de embarque e extratos bancários. Com base nesses documentos foi elaborada a planilha de fls. 693/725 onde se apurou uma omissão de receitas em negócios envolvendo a Navegação Aliança, de R\$ 8.430.573,61. Houve pagamentos tendo Toshio Tadano e Maria da Glória Branco como intermediários. Sob intimação, a Serra Morena informou que, via de regra, a empresa limita-se apenas à coordenação logística e os pagamentos relativos a fretes são de responsabilidade de uma das partes – importador ou exportador – não havendo por parte da atuada *qualquer desembolso na liquidação dos valores*. Diz que reconhece como seus somente os pagamentos em favor da Navegação Aliança constantes da sua escrituração.

No entanto, há documentos que comprovam ter a Serra Morena efetuado pagamentos sem escriturá-los, como abaixo:

- Na ficha de depósito nº 7281, fls. 483, consta ter a Serra Morena depositado em favor da Navegação Aliança R\$ 88.987,70, em 03/11/1998, utilizando-se vários cheques, alguns nominais à própria Serra Morena. A Serra Morena não escriturou nenhum pagamento em favor da Navegação Aliança durante todo o ano de 1998 – vide planilha de fls. 452;

- O depósito de fls. 529 do anexo VI – R\$ 80.000,00, em 07/06/2000 - foi efetuado pela Serra Morena utilizando vários cheques de terceiros (fls. 530/534);

- Há outros depósitos da Serra Morena em favor da Navegação Aliança, como são exemplos os de fls. 487, 526, 528, 555, 566 e 569, todos do anexo VI.

As planilhas de fls. 694/725 especificam um a um os lançamentos contábeis no Livro Diário Geral da Navegação Aliança em que é debitada a conta bancos pelos pagamentos oriundos da Serra Morena. O atuante confirmou, por amostragem, que os recursos ingressaram nas contas bancárias da Navegação Aliança.

Os documentos antes referidos confirmam os registros contábeis da Navegação Aliança no tocante ao ingresso de recursos oriundos da Serra Morena, ou seja, eles provam que a atuada efetuou pagamentos em favor da Navegação Aliança, pagamentos esses não escriturados. Além do nome nas guias de depósitos, há cheques nominais à Serra Morena sendo, por esta, depositados em favor da prestadora de serviços. Com isso, a versão apresentada durante a ação fiscal – de que não fez desembolso de recursos outros que não os constantes da escrituração não se sustenta.”

Termasa (fls. 925/926):

“A fiscalização constatou um grande número de pagamentos em favor de TERMINAL MARÍTIMO LUIZ FOGLIATTO S.A. – TERMASA, não escriturados pela Serra Morena, através do confronto entre os valores escriturados por ambas as empresas. Os valores omitidos constam da planilha de fls. 729 a 734, num total de R\$ 3.326.350,15. A comprovação dos pagamentos é feita, entre outros, pelos seguintes documentos:

1. a fiscalização confirmou que nas contas-correntes bancárias da Termasa consta o crédito relativo aos valores de receita escriturados – os extratos bancários estão no anexo II;
2. às fls. 116, do Anexo II, consta um fax transmitido pela Serra Morena encaminhando à Termasa cópia de recibo de depósito de R\$ 27.030,24, escriturado na Termasa a débito de bancos e a crédito de *Duplicatas a receber – nota de débito 824 – Serra Morena Ltda.*
3. a busca e apreensão realizada junto à Serra Morena resultou na retenção de algumas notas de débito e duplicatas emitidas pela Termasa contra a Serra Morena. É possível identificar a contabilização dessas na Termasa e confirmar o ingresso dos valores através de extratos bancários. (...)

O atuante esclarece que *somente foram registrados pela SERRA MORENA os pagamentos efetuados através das contas correntes de sua titularidade, não tendo sido objeto de contabilização os pagamentos efetuados com a utilização de interpostas pessoas, como, por exemplo TOSHIO TADANO* (fls. 660).

Também neste caso fica confirmado ter a autuada efetuado os pagamentos sem escriturá-los.”

Soceppar (fls. 926/927):

“A fiscalização identificou um total de R\$ 1.051.199,04 de pagamentos em favor da SOCEPPAR S/A SOCIEDADE CEREALISTA EXPORTADORA DE PRODUTOS PARANAENSES não contabilizados pela autuada, conforme mostrado na planilha de fls. 726 a 728.

A documentação comprobatória consta do Anexo V e nela estão: razões e diários da empresa relativos à movimentação com a Serra Morena (fls. 20 a 186); extratos de conta-corrente da SOCEPPAR (fls. 10 a 14 e 188 a 196); relação da movimentação entre Serra Morena e Soceppar (fls. 15 a 19), contratos de câmbio dos valores pagos pela FINANCIERA BIWEL para SOCEPPAR (fls. 197 a 204). Os extratos bancários confirmam o ingresso de recursos na conta-corrente da Soceppar.

Também aqui houve pagamentos em que serviu de intermediário o senhor Toshio Tadano – vide cheque de fls. 05, escriturado como recebido da Serra Morena às fls. 15, ambos do Anexo V, e resposta do emitente do cheque à intimação do fisco (fls. 179 do anexo XIII), nos seguintes termos:

*h) SOCEPAR S.A. SOC CEREALISTA EXP DE
PRODUTOS PARANAENSES*

Pagamento em 28.06.2000, cheque n.º 974427, Banco do Brasil S.A., no valor de R\$ 22.866,94, correspondente a pagamento de obrigação de sua cliente Serra Morena Ltda., feito por sua conta e ordem.

Não tenho dúvidas que está caracterizada a realização de pagamentos pela Serra Morena, haja vista a comprovação do ingresso dos valores na prestadora de serviços, inclusive com atuação do diretor da Serra Morena, Toshio Tadano.

Há, no caso específico da Soceppar, uma peculiaridade no lançamento. Foram também tributados como pagamentos da Serra Morena, valores para os quais há contratos de câmbio (fls. 197/202) mostrando serem oriundos da Biwel, no Uruguai. O autuante diz que os pagamentos foram por conta e ordem da Serra Morena, que teria alterado seu procedimento de internalização de recursos do caixa-dois. Uma das inovações seria a quitação de obrigações da Serra Morena, pela Biwel (fls. 664).

Os contratos de câmbio são dois, um de R\$ 157.668,15, com ingresso em 17/10/2000 e outro de R\$ 157.982,28, valor ingressado em 20/10/2000. A prestadora de serviços Soceppar escriturou o valor

debitando bancos e a creditando a conta *Serra Morena Corretora Ltda.* sob o histórico *OP RECEBIDA EXTERIOR SERRA MORENA LTDA (RECEB N/TAXA DE DESEMBQ.NV.PIONNER)* (fls. 18, 66 e 67).

Visto no contexto do processo, não resta dúvida que tais despesas foram efetuadas por conta e ordem da Serra Morena, não só pela contabilização efetuada pela prestadora de serviços, mas também porque fica evidente ao longo do processo que as despesas de descarga de navios ficavam sempre ao encargo da ora autuada. Mais que isso ainda, no dia 24/10/2000 a Serra Morena pagou uma complementação de R\$ 1.180,00 relativo ao desembarque acima referido e agora por cheque. O histórico na escrituração da empresa foi *DEPÓSITO CHEQUE SERRA MORENA – RECEB. CPLTO. TAXA DESEMBQ.NV.PIONEER* (fls. 18 e 69). O crédito em conta-corrente consta do extrato de fls. 196. Note-se que agora os valores não provêm da Biwel, no exterior. Essa complementação, pela Serra Morena, reforça a convicção de que a despesa era da autuada.”

Litoral Agência Marítima Ltda. (fls. 927):

“A LITORAL AGÊNCIA MARÍTIMA LTDA. foi beneficiária de um cheque de R\$ 47.906,84 emitido por Toshio Tadano e informou que o valor foi auferido em razão de serviços prestados à Serra Morena (fls. 316 do Anexo IX). Toshio Tadano, intimado para esclarecer e comprovar os motivos do pagamento, informou que os recursos tiveram origem na Serra Morena e o pagamento foi feito por conta e ordem dessa (fls. 175/176 e 190/191 do anexo XIII). O pagamento não foi contabilizado pela Serra Morena e a impugnação nada acrescentou com relação à matéria.

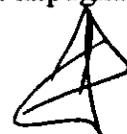
Temos aqui a atuação do Diretor de Logística da autuada, agindo em nome desta, dentro do mesmo padrão de comportamento da Serra Morena.”

Responsabilidade pelos pagamentos (fls. 928/930):

O Fisco comprovou que a empresa efetuou pagamentos além dos escriturados, como acabamos de ver.

É alegação da própria impugnante que, naqueles casos em que serviu de repassadora dos recursos, contabilizou os valores recebidos da Biwell em conta de Passivo Circulante, destinando-os, posteriormente, aos credores da Biwell, isto é, as prestadoras de serviços de transporte interno (impugnação, fls. 839 do processo).

Ora, como tratamos até aqui de valores que circularam à margem da escrituração, não se aplica a eles o argumento de que tiveram origem na Biwel para repasse a terceiros. Segundo a própria impugnante, os valores oriundos da empresa uruguaia e destinados a prestadores de serviço foram contabilizados *em conta de Passivo Circulante*. Em sendo assim, e à vista dos argumentos da impugnante, os pagamentos



efetuados pela Serra Morena – cujos recursos deixaram de ser escriturados até mesmo em conta de passivo – não foram feitos pela atuada na condição de intermediária e, por conseguinte, não há qualquer evidência de que foram feitos no interesse da Biwel. Resta, como única hipótese, a atuada ter agido por conta própria.

(...)

A impugnante diz, também, que a prova é de exclusiva responsabilidade de quem acusa, por isso, apenas negou ter efetuado os pagamentos, não estaria obrigada a produzir prova negativa (...)

Ora, o Fisco fez a prova que lhe cabia, conforme já exaustivamente demonstrado. A defesa da atuada não fica condicionada à produção de prova negativa, tal como *comprovar que não efetuou pagamento a determinada empresa*. Caberia à impugnante refutar as provas do Fisco, entre outros demonstrando a razão de depósitos que efetuou em nome de prestadores de serviço ou de cheques seus depositados para essas empresas; a razão de contratos que celebrou, por exemplo, com Adubos Trevo para descarga de navios ou para aquisição de guindaste com a Cia. Docas de Imbituba, todos com pagamentos mantidos à margem da escrituração.

O conjunto probatório firma minha convicção que os pagamentos efetuados pela Serra Morena e não escriturados o foram em operações por conta própria.”

Receitas de comissões registradas em contas de passivo (fls. 930/931):

“O anexo VII é inteiramente destinado às cópias de Contratos de Câmbio celebrados entre Financiera Biwel e Serra Morena. Os valores recebidos por essa última foram classificados, naqueles documentos, como *SERV DIV-OUTROS-(360 DIAS)- COMIS CONTR – COMIS AGENT* – Código 45.209-50-0-95-90 - vide fls. 2 e seguintes do anexo VII, sublinhei.

A *Consolidação das Normais Cambiais* constante do sítio do Banco Central do Brasil (...) disciplina que o referido código é destinado às comissões contratuais de agentes, oriundas de prestação de serviços.

A atuada, ou não reconheceu os valores assim recebidos como receita, ou os reconheceu parcialmente, a partir do ano-calendário 2000. Para a contribuinte, somente os valores reconhecidos seriam receita própria, relativos à corretagem.

Os contratos de câmbio constantes do anexo VII demonstram que a atuada auferiu receitas a título de *comissões de agente*. Esses valores não foram reconhecidos na sua escrituração como receitas, ao menos não integralmente. Caberia à empresa demonstrar que os recursos, em que pese terem ingressado no país a título de *receita de comissões contratuais*, tinham outra natureza. Mas nenhum documento veio ao

processo que desacreditasse a prova produzida pelo fisco. Para se infirmar o conteúdo dos contratos de câmbio, não basta a mera afirmativa de que somente os valores escriturados eram receita.

A empresa, apesar de ter recebido valores a título de comissionamento, não explica a razão de, em alguns casos, ter deixado de reconhecer qualquer receita. Seguramente não estaria a atuada operando de forma gratuita. No mínimo aí está configurada omissão de receitas.

Em verdade, a impugnante pretende que se aceite como sendo receita apenas o valor escriturado pela empresa, seja ele qual for, sem qualquer comprovação. Se a empresa recebeu 100 a título de comissões (valor comprovado pelos contratos de câmbio) mas só escriturou 15 como receita (sem qualquer outra comprovação de que esse seria o comissionamento) quer que seja aceite como correto que a receita escriturada é a efetiva. Um verdadeiro dogma: é receita apenas aquilo que a empresa escritura como tal, ponto.

Está correto o entendimento do atuante tributando os valores recebidos a título de comissões de agente e registradas em conta de passivo.

(...)"

Aquisição de terreno através da Financiera Biwel (fls. 931/932):

"(...)

Às fls. 365/396 constam os documentos fornecidos pela Cooperativa Languirú Ltda. comprobatórios do ingresso dos recursos, provenientes da Biwel, no Uruguai, referentes à venda de imóvel. Às fls. 353/355 consta a escritura pública. Para o atuante, essa aquisição teria sido efetuada, de fato, pela Serra Morena, com recursos do *caixa-dois*, utilizando-se da Financiera Biwel como interposta pessoa. As razões para justificar sua conclusão são:

1. a ilogicidade da operação, de forma especial o lucro alcançado pela Serra Morena;
2. a atuação de sócio-gerente da Serra Morena em todas as operações representando a Biwel;
3. a falta de registro na escrituração da *amortização do saldo devedor da Biwel* e a posterior adulteração da escrituração.

(...)

Constam do processo os documentos, fornecidos pela Cooperativa Languirú, que comprovam o ingresso no país de recursos provenientes da Financiera Biwel destinados à aquisição de imóvel (fls. 368, 372, 375, 376, 379, 382, 385 e 388). Há escritura pública (fls. 353/355) em



que a adquirente é a empresa Uruguiaia. O relatório fiscal não caracteriza a Financiera Biwel como *empresa de fachada* ou simples operadora do *caixa-dois* da atuada. A outorga de procuração com plenos poderes para representá-la no Brasil, em que pese não seja usual e talvez nem prudente, é facultada pela legislação.

Por tais razões, em que pese a existência de indícios, tenho que o fisco não fez prova suficiente de que o imóvel foi adquirido pela Serra Morena e com recursos omitidos de tributação. O valor de R\$ 761.311,39 deverá ser excluído das bases de cálculo dos tributos, nos seguinte períodos:

Período	Valores excluídos das bases de cálculo
07/1999	227.364,30
09/1999	104.891,37
10/1999	106.965,54
11/1999	210.763,18
01/2000	111.327,00"

Empréstimos fictícios da Financiera Biwel (fls. 931/932):

"O atuante diz que a partir das denúncias contra a Serra Morena, esta teria mudado a forma de internalização de recursos do caixa-dois. Ao invés de usar doleiros, passou a escriturar empréstimos fictícios que proviriam da Financiera Biwel. Foram considerados fictícios dois empréstimos realizados em dezembro de 2000, totalizando R\$ 538.117,96. O atuante diz que o saldo devedor junto à Financiera Biwel continuou a crescer e em setembro de 2002 ultrapassou R\$ 6.200.000,00. Diz que o negócio não é crível, dada a magnitude dos valores, aliado ao fato de os sócios da Serra Morena terem procuração da Financiera Biwel e de os empréstimos terem sido garantidos tão-somente por letras de câmbio. Alega que ninguém emprestaria *quantia dessa monta* sem garantia efetiva do recebimento futuro.

A impugnante diz que não há qualquer prova da omissão de receitas, nem fundamento legal para o lançamento. Os documentos de fls. 275/294 – registro das operações no Banco Central, entre outros – provariam a regularidade dos empréstimos.

(...)

Os documentos constantes do processo são suficientes para amparar a versão da empresa de que teria tomado empréstimos no exterior: há a prova da origem dos recursos (Financiera Biwel), a natureza da



operação (empréstimo direto) o ingresso dos valores no país e a escrituração na empresa. Não seria razoável exigir mais em termos de prova por parte da empresa. Os pontos levantados pelo autuante são fortes indícios de que a roupagem de empréstimos pode encobrir a internalização de recursos oriundos de omissão de receitas, mas não são suficientes para se desconsiderar a prova documental.

O valor relativo aos empréstimos tidos como fictícios - R\$ 538,117,96 - deverá ser excluído da base de cálculo dos tributos, na competência dezembro/2000.”

Arbitramento do Lucro

Arbitramento do lucro – desclassificação da escrituração (fls. 933/936):

“O arbitramento do lucro teve por base o inciso II, do art. 530 do RIR/99:

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

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

b) determinar o lucro real;”

(...)

Resta-nos verificar se a escrituração da empresa permitia a correta determinação do Lucro Real.

(...)

A imprestabilidade da escrituração fica evidenciada, entre outros motivos, pela magnitude dos valores não levados a registro. Note-se que o fisco encontrou, através de circularizações, **despesas não escrituradas** da ordem de 13,6 milhões de reais, para uma receita escriturada de 20,7 milhões de reais. Tais custos são refutados pela empresa que, obviamente, deles não tem qualquer comprovante. As notas fiscais de prestação de serviços que se encontram nos autos, emitidas contra a autuada, foram obtidas junto às prestadoras de serviço. Esses custos tem vinculação com receitas, que também não foram escrituradas e cujo montante efetivo se desconhece. Foram tomadas aqui pelo *quantum* de pagamentos efetuados. Tais fatos demonstram a total inconfiabilidade e imprestabilidade da escrituração para apuração do lucro real.

Mas não é só isso.



Os livros Diário de todos os períodos lançados não foram levados a registro, na forma determinada pelo art. 258 do RIR/99. Isso propicia a permanente *adaptação* dos registros contábeis ao sabor da conveniência da empresa. E a atuada utilizou-se desse artifício para *enxertar* lançamentos contábeis que originalmente não havia efetuado. (...)

O arbitramento do lucro foi, ao meu ver, a forma possível de apuração dos resultados da contribuinte.

(...)

Por derradeiro merece um comentário a afirmativa da impugnante de que o arbitramento teria sido *golpe de mestre*, pois caso adotasse o Lucro Real não haveria um centavo de imposto a exigir, afinal a despesa não contabilizada somente permitiria presumir uma receita omitida de igual valor. Também por isso haveria falta de objeto para lançamento da multa agravada.

Como já dissemos, o arbitramento decorreu da imprestabilidade da escrituração fiscal para apuração do Lucro Real, não de uma opção do agente do fisco. A própria afirmativa da impugnante demonstra que a escrituração não espelha a realidade, pois nem receitas, nem custos estariam contabilizados. Ora, é requisito para o Lucro Real a escrituração completa e manutenção da documentação em boa ordem.

Alega a impugnante que em período outro a empresa sofreu autuação, estando presentes as mesmas situações deste processo e lá foi mantido o Lucro Real. Conforme já analisado, nos períodos-base em que houve lançamento no presente processo, é necessário o arbitramento do lucro. A situação específica de outro período, lançado anteriormente, não está comprovada no processo e, mesmo que estivesse, não vincularia o julgador.”

Arbitramento do lucro – base de cálculo quando a receita for conhecida (fls. 936/937):

“A impugnante diz que o arbitramento seria incoerente pois ao mesmo tempo em que a escrita é tida como imprestável, é utilizada para apuração da receita conhecida.

A base de cálculo do arbitramento é determinada por modos diversos, dependendo de a receita bruta ser conhecida ou não. No caso presente, a receita está sendo tomada a partir dos valores declarados pela empresa. É conhecida, portanto. A previsão está no art. 532 do RIR/99.

Como se vê a adoção desse critério não é faculdade, mas obrigação do fisco.

(...)



A escrituração da empresa foi considerada imprestável para fins de apuração do lucro real, não significando isso que deixem de merecer fé todos os dados dela constantes. No caso presente, não haveria qualquer razão para desconsiderar os valores de receita que a própria empresa informou ao fisco. Como vimos na jurisprudência transcrita, caberia à impugnante demonstrar, caso houvesse, inexactidão nos valores declarados.”

Arbitramento do lucro – omissão de receitas (fls. 933/936):

A impugnante diz que as presunções são mecanismos típicos do lucro real e que não se admitem presunções na hipótese de adoção do lucro arbitrado, mesmo aquelas legalmente previstas para o lucro real.

Diante de hipótese de arbitramento do lucro, surge a necessidade de identificação do montante da receita tributável. A fiscalização, ao exercer sua função inquisitória, pode e deve valer-se de todas as forma admitidas em direito para prová-la (...)” (cita ementas de acórdãos deste Conselho).

“A prática de omissão de receitas, por certo, não é expediente exclusivo das empresas optantes pelo lucro real, tanto que a própria legislação determina que os valores sonogados ao fisco sejam lançados de acordo com o regime de tributação da empresa (...)” (cita o art. 24 da Lei nº 9.249/1995):.

(...)

“A impugnante, ao efetuar os requerimentos refere que a *presunção, em vista da desclassificação da escrita, não pode prosperar, ainda mais quando desacompanhada da remontagem do fluxo de caixa*. A insurgente não explica as razões pelas quais acredita na necessidade de *remontagem do fluxo de caixa* e não nos cabe conjecturar a respeito. Podemos é reafirmar que a comprovação de a autuada ter efetuado, em seu nome, pagamentos sem contabilizá-los e com recursos também não contabilizados é razão suficiente para a incidência da presunção legal.

Diante do exposto, defendo a admissibilidade, no lucro arbitrado, da utilização de presunções com o efeito de inversão do ônus da prova, para fins de quantificação da receita bruta.”

Inobservância do rito processual no arbitramento (fls. 941):

“A impugnante diz que não foi seguido o rito processual ditado pelo art. 281 do RIR/99, eis que à empresa não foi dada oportunidade de produzir prova da im procedência da presunção, durante a ação fiscal.

Referido artigo não cria nenhum *rito processual*, mas apenas estabelece que as presunções de omissão de receitas que relaciona admitem prova em contrário por parte do contribuinte. Não há exigência de que a prova seja efetuada durante a ação fiscal, em que o procedimento é inquisitivo, e ainda não há formulação de qualquer exigência ou



imputação de infração. A possibilidade de defesa se abre com a ciência de eventuais irregularidades através de auto de infração. E, como se pode ver pela peça impugnatória, a empresa exerceu na plenitude a possibilidade de defender-se.”

Isenção de Pis e Cofins (fls. 941/942):

“A isenção da COFINS e PIS depende da comprovação de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.

Estamos considerando procedente, no presente relatório, a existência de omissão de receitas: (1) presumidas a partir de pagamentos não contabilizados e (2) evidenciadas pelo registro de comissões em contas de passivo.

A receita presumida em razão de pagamentos não contabilizados não tem sua origem comprovada de forma cabal. Tivesse, não seria necessário utilizar a presunção. Não pode ser alcançada, portanto, pela isenção da COFINS e PIS.

Com relação à receita com base no registro de comissões em conta de passivo, o autuante afirma que tais *comissões de agentes* foram pagas pela Financiera Biwel através de contratos de câmbio que estão às fls. 02 a 121 do Anexo VII. Os pagamentos foram efetuados em função da intermediação de negócios, remunerada através de comissionamento. Nesse caso, está comprovada a prestação de serviços à pessoa jurídica situada no exterior e o ingresso das divisas.

Proponho o cancelamento da COFINS e do PIS incidente sobre o valor das comissões registradas em contas do passivo, cujas bases de cálculo estão demonstradas nas planilhas de fls. 676/684 (...)

O crédito tributário remanescente consta das planilhas anexas à presente decisão. Tais planilhas foram geradas a partir do sistema de cálculo para autos de infração. Devem ser considerados apenas os valores nelas referidos, desconsiderando-se a descrição das infrações e demais referências geradas automaticamente pelo sistema. (A citação refere-se às planilhas de fls. 947/1.029 simuladas para cálculo do crédito tributário em 17/07/2004).

Compensação de valores de IRPJ e CSLL (fls. 944):

“A empresa reclama que efetuou pagamentos de IRPJ e CSLL e que os mesmos não foram considerados no auto de infração. Junta os Darf de fls. 879 a 882.

Todos os pagamentos reclamados pela impugnante foram efetuados em 13/06/2001, portanto, após o início da ação fiscal, que ocorreu em 22/03/2001. O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo que não se exime, a partir daí, das penalidades previstas

na legislação. No caso concreto, tais pagamentos não afastam a aplicação da multa de ofício sobre os valores não declarados de forma espontânea. Esses pagamentos, depois de confirmado o ingresso e a não alocação para outros débitos, podem ser aproveitados pelo contribuinte, inclusive na quitação de valores que remanescerem do presente processo.

É oportuno esclarecer que todos os valores declarados espontaneamente em DCTF pela empresa foram compensados para fins de apuração do crédito tributário do presente processo, conforme se verifica nas planilhas de fls. 738/744.”

Multa qualificada (fls. 944/946):

“A autuada não se conforma com a imposição da multa qualificada de 150% sobre os valores das receitas omitidas, por entender não provado e não demonstrado o evidente intuito de fraude: tais valores, ou tiveram origem em presunções, sequer admitidas na forma de apuração da base de cálculo do lucro arbitrado, ou foram inferidas a partir dos lançamentos contábeis, havendo apenas divergência em torno da interpretação de lei. (...)

A multa qualificada de 150% está prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, sendo prevista para as hipóteses de evidente intuito de fraude, conforme definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 (...).

No desígnio de ocultar receitas do conhecimento do fisco, a autuada empreendeu diversas ações que evidenciam a intencionalidade da fraude (dolo).

Está provado no processo que a empresa teria utilizado diversos artifícios para esconder receitas próprias, como fica perfeitamente evidenciado quando se serve de terceiras pessoas, como Toshio Tadano, para efetuar pagamentos. Essa situação está confirmada nos autos e já foi referida neste relatório, inclusive com o intermediário confirmando que agia por conta e ordem da autuada. Às fls. 2 e 150, verso do Anexo XII vamos encontrar anotações como “combinar forma de pagamento Maurício receber pôr fora” e “pagar para Serra ou doleiro” que, vistas no conjunto do processo confirmam o intuito doloso. Mais ainda, a adulteração da escrituração, referida no tópico relativo ao “arbitramento do lucro” também revela a intenção de escamotear do fisco as verdadeiras operações realizadas pela empresa.

Não fosse isso, o próprio volume de pagamentos que a empresa deixou de escriturar escancara a intenção dolosa. A continuada falta de reconhecimento das receitas com comissões de agente, ou o reconhecimento a menor, não é mera *divergência em torno da interpretação da lei*, como quer a impugnante, mas prática continuada visando modificar as características do fato gerador, eliminando ou reduzindo o montante de imposto a ser pago.



E, não se pode esquecer a manutenção, em alguns períodos, de conta-corrente bancária não escriturada.

Algumas ações podem não caracterizar, de forma isolada, evidente intuito de fraude; mas, em conjunto, certamente configuram.

Todas as razões que expusemos até aqui estão descritas ao longo do relatório de trabalho fiscal e, com isso, cai no vazio a afirmativa de que o autuante não justificou a exasperação da multa.

No tocante às anotações, antes referidas, para que os recursos fossem recebidos *pôr* fora (sic) e pagas a doleiro, a impugnante reclama que os fatos ocorreram em períodos decaídos e não têm relação com os fatos autuados no presente processo. Não estamos reconhecendo a ocorrência de decadência. E, os fatos estão todos relacionados ao *caixa-dois* da empresa, à manipulação de recursos sem que constem nos registros contábeis e fiscais.

Considero provado o evidente intuito de fraude da autuada para fins de aplicação da multa de 150%. Não se trata de dolo presumido, como quer fazer crer a contribuinte, mas dolo comprovado por suas ações.”

Das conclusões do voto (fls. 946) consta uma tabela com os valores lançados, mantidos e cancelados dos tributos, discriminados por imposto/contribuição, multa e juros, estes últimos calculados até 30/06/2004.

Em resumo, para o IRPJ e para a CSL foi exonerada a exigência correspondente aos itens de “Aquisição de terreno através da Financiera Biwel” e “Empréstimos fictícios da Financiera Biwel”.

Para o PIS e a para a COFINS, além das exigências já citadas, foi também exonerada a matéria referente ao item de “Receitas com comissões registradas em conta de Passivo”.

Com a intimação decorrente do acórdão (fls. 1.030) foram anexados os Demonstrativos de Débito “A” (valores mantidos – fls. 1.031/1.034) e “B” (valores exonerados – fls. 1.035/1.036), discriminando os débitos por código, período de apuração, vencimento, valor do tributo e valor da multa.

Houve recurso de ofício por ter a exoneração ultrapassado o limite de alçada.



Inconformado com o decidido, o contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 1.038/1.140 (volumes 05 e 06). A linha de argumentação do contribuinte é a mesma da impugnação, convenientemente abordada no voto do relator do acórdão recorrido e fielmente reproduzida no presente relatório.

As alegações relevantes para a solução do litígio estão condensadas no pedido final do contribuinte, expresso nos seguintes termos (fls. 1.136/1.140):

“1. preliminarmente, argüi-se a decadência parcial, pois um lançamento, constituído em 22 de julho de 2004, não pode abarcar exigências com fatos geradores mensais ou trimestrais relativas aos anos de 1997, 1998 e primeiro trimestre de 1999; mesmo que se desloque o termo inicial da decadência do art. 150, § 4º, do CTN para o art. 173, ainda assim estarão decaídas as exigências com fatos geradores ocorridos em 1997 e 1998; quanto à aplicabilidade do art. 173, incabível, é de se considerar que todas as receitas tidas como omitidas decorrem de presunção de receitas por pagamentos não contabilizados, apesar do arbitramento por desclassificação da escrita (a argumentação está no item 2.1 deste Recurso Voluntário, fundamentada no art. 150, § 4º do CTN);

2. também nas preliminares, requer-se a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, principalmente por não terem sido devolvidos, até um pouco antes da decisão de Primeiro Grau, milhares de documentos apreendidos por ocasião do início da fiscalização; também o fato de ter sido reduzido em 1/3, pelo órgão preparador, o prazo para a elaboração da impugnação, é uma outra agressão à plena defesa; ainda, pede-se a exclusão de uma infinidade de documentos que lastreiam a pretensão fiscal, por obtidos de forma ilícita (a argumentação desse pedido está no item 2.2 e 2.3 das razões preliminares e está fundamentado no art. 59, inc. II, do Decreto 70.235/72);

3. no mérito, inicialmente, contesta-se, veementemente, o arbitramento por desclassificação da escrita, procedido em completo desacordo com as hipóteses de lei, determinantes da medida extrema; a mera constatação de supostas omissões de receitas não é suficiente para provocar o arbitramento; ademais, relatar, sem provar, irregularidades outras, sem nexos com a exigência, também não justificam o arbitramento; ademais, prova-se neste Recurso que a manutenção do Lucro Real não teria possibilitado nenhum centavo de lançamento, o que, aparentemente, levou o Fisco a forçar o arbitramento (a argumentação completa acerca deste ponto está nos itens 3.1 do recurso e está fundamentada no art. 530, inc. II, do RIR/99);



4. na seqüência, mesmo aceitando-se, para argumentar, a hipótese de arbitramento, é inaceitável, por incompatível com a sistemática do arbitramento por desclassificação de escrituração, a presunção de omissão de receita baseada na *falta de escrituração de pagamentos efetuados*; tal presunção, em vista da desclassificação da escrita, não pode prosperar, exceto se acompanhada de remontagem de fluxo de caixa que confirme a insuficiência de recursos; a insubsistência da presunção também é argüida pelo descumprimento das formalidades procedimentais exigidas para sua perfectibilização (a argumentação acerca deste pleito está no item 3.2 do Recurso Voluntário e funda-se no art. 281, do RIR/99);

5. em seguida, mostra-se que os pagamentos que estribam a ilegal presunção de omissão de receitas por *falta de escrituração de pagamentos efetuados*, sequer são de responsabilidade da autuada; afinal, é ilógico que uma empresa omita de escrituração seus custos, para não contabilizar as receitas de igual montante, ainda mais quando, segundo a hipótese pretendida pelo Fisco, tais receitas são provenientes do exterior, isentas, portanto, de PIS e COFINS (argumentações sobre a matéria estão contidas nos subitens 3.3 desta peça, apoiadas no disposto no art. 114, do CTN);

6. A exigência inferida a partir dos registros contábeis em conta do passivo circulante, considerados como omissão de receita (coluna 8 do mapa Anexo B), não pode prosperar pois aqueles valores referem-se a recursos de terceiros, custodiados na autuada (argumentos no subitem 3.4 do Recurso, com fundamento no art. 114 do CTN);

7. também contesta-se a aplicação da multa qualificada, por incomprovada hipótese de evidente intuito de fraude na forma prevista nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64; conforme já exposto, as supostas infrações que remanescem decorrem, integralmente, de presunções; descabe, portanto, multa qualificada, cabível apenas quando se comprova dolo, que não pode ser presumido (considerações nesse sentido estão contidas nos itens 3.5 e 3.6 do Recurso);

8. Também, aqui se argüi ser a taxa de juros aplicada (SELIC) ilegal, pois não existe embasamento jurídico para a aplicação dessa à exigência em controvérsia.

9. Por fim, pede-se que os pleitos trazidos ao Recurso, no que couber, sejam aplicados a todos os Autos de Infração inseridos no processo ora questionado, pois todos eles, na parte mantida, estão sendo contestados neste Recurso na sua integralidade (item 3.7 deste Recurso Voluntário).

Diante do exposto, tendo em vista as inúmeras inconsistências nesta peça evidenciadas, e considerando todas as provas que ainda possam ser produzidas, requer a Recorrente a inteira acolhida deste petítório, juntamente com seus Anexos A a H, para que, ao final, seja reformada



a Decisão de Primeiro Grau na parte mantida, declarando-se ineficaz a exação contida neste processo em seu todo.

Por derradeiro, caso seja negado provimento ao Recurso no mérito, solicita-se, em vista do disposto no § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, seja extinta a exigência por nulidade, conforme argüido nas preliminares.”

Como comprovação do alegado a recorrente anexou os documentos de fls. 1.141/1.191, assim discriminados:

– Anexo A (fls. 1.141/1.143):

1. Declaração da Bolsa de Mercadorias do Rio Grande do Sul;
2. Declaração da Bolsa de Cereais de Buenos Aires.

– Anexo B (fls. 1.144/1.146):

Demonstrativo dos Valores Lançados nos Autos de Infração.

– Anexo C (fls. 1.147/1.149):

Declaração da Financeira Biwel S/A.

– Anexo D (fls. 1.150/1.158):

Requerimento solicitando Cópias do Processo Administrativo Fiscal nº 11080.000596/2004-53.

– Anexo E (fls. 1.159/1.160):

Identificação dos saldos na Conta do Banco Meridional do Brasil S/A.

– Anexo F (fls. 1.161/1.169):

1. INCOTEC – Inspeções e Consultoria Ltda.;
 2. Cartas de confirmação de Negócio de Importação de Trigo Argentino
- 2.

– Anexo G (fls. 1.170/1.172):

1. Correspondência da Moinhos Garota S/A;
2. Comprovantes de depósitos bancários.



— Anexo H (fls. 1.173/1.191):

Conhecimento de Frete Marítimo (bis) e cartas de Confirmação.

Houve arrolamento de ofício, controlado em processo próprio, conforme se verifica dos documentos de fls. 1.233/1.239 e do despacho de fls. 1.241.

E o Relatório

A handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a vertical stroke, positioned to the right of the text 'E o Relatório'.

Voto Vencido

Conselheiro JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA, Relator

No presente processo coexistem as figuras dos recursos de ofício e voluntário.

Passo à análise dos mesmos.

I – Recurso de ofício:

Conheço do recurso de ofício porquanto o crédito relativo a tributo e encargos de multa é superior ao limite de alçada de R\$ 500.000,00, conforme definido no art. 2º da Portaria MF nº 375/2001.

Como relatado foram exoneradas as exigências para o IRPJ e para a CSL, correspondentes aos itens de “Aquisição de terreno através da Financiera Biwel” e “Empréstimos fictícios da Financiera Biwel”.

Para o PIS e a para a COFINS, além das exigências já citadas, foi também exonerada a matéria referente ao item de “Receitas com comissões registradas em conta de Passivo”.

No item referente a aquisição do terreno através da Financiera Biwel, concluiu a autoridade recorrente que, embora existente indícios que pudessem apontar a existência do ilícito, as provas carreadas aos autos seriam frágeis para sustentar a exigência, posição com a qual concordo, frente aos bem fundamentados argumentos do voto recorrido.

Quanto aos Empréstimos fictícios da Financiera Biwel, informou a Autoridade recorrente que a operação seria ilógica, por envolver grandes valores emprestados sem garantias reais e pelo fato de a operação ter sido efetuada com um diretor da Serra Morena atuando como procurador da Biwel. Entendeu confirmando, também, a denúncia que deu início às investigações. Outro fator seria o contexto todo do processo, que demonstrara ter a autuada buscado sempre, por uma ou outra forma, escamotear do fisco receitas que auferia.



Todavia os documentos constantes do processo são suficientes para amparar a versão da empresa de que teria tomado empréstimos no exterior: há a prova da origem dos recursos (Financiera Biwel), a natureza da operação (empréstimo direto) o ingresso dos valores no país e a escrituração na empresa. Não cabendo exigir mais em termos de prova por parte da empresa, por isto considerar a prova documental oferecida em sede de impugnação.

Com referência à isenção da COFINS e PIS, como depende da comprovação de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, considerou a parcela constante do registro de comissões em conta de passivo, pois o autuante afirma que tais *comissões de agentes* foram pagas pela Financiera Biwel através de contratos de câmbio que estão às fls. 02 a 121 do Anexo VII. Os pagamentos foram efetuados em função da intermediação de negócios, remunerada através de comissionamento. Entendeu comprovada a prestação de serviços à pessoa jurídica situada no exterior e o ingresso das divisas, cancelando a exigência da COFINS e do PIS incidente sobre o valor das comissões registradas em contas do passivo, cujas bases de cálculo estão demonstradas nas planilhas de fls. 676/684.

Assim, presentes os pressupostos de admissibilidade, tomo conhecimento da remessa oficial para ratificar a exoneração procedida pela autoridade recorrente, respaldada na correta aplicação da legislação tributária da matéria.

II – Recurso voluntário:

Nesta peça apresenta várias preliminares. Em princípio argui a decadência parcial, pois um lançamento, constituído em 22 de julho de 2004, não poderia abarcar exigências com fatos geradores mensais ou trimestrais relativas aos anos de 1997, 1998 e primeiro trimestre de 1999; mesmo se deslocando o termo inicial da decadência do art. 150, § 4º, do CTN para o art. 173, ainda assim estariam decaídas as exigências com fatos geradores ocorridos em 1997 e 1998. E, ainda com relação à pertinência da qualificação da multa, o que deslocaria a contagem do prazo decadencial para a regra contida no artigo 173, seria excessiva ao considerar que todas as receitas tidas como omitidas decorrem de presunção de receitas por pagamentos não contabilizados.



A redação dos artigos da Lei 4.502/64,, que definiram os crimes de sonegação, fraude e conluio, é a seguinte:

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

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

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

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72."

Assim, pelos documentos trazidos ao processo e pela descrição minuciosa contida no Relatório Fiscal, entendo que houve o ilícito mas não conluio que essas figuras penais restaram inequivocamente comprovadas.

Não vejo carreado aos autos as provas de dolo, fraude ou simulação, elementos necessários para manutenção da qualificação, aliás, a matéria do lançamento é por presunção legal, e, portanto, insuficientes para firmar minha convicção.

Aqui tem parcial razão a recorrente e conforme adiante justificarei, porque não entendi presentes os elementos necessários a configuração da tipificação penal, por consequência, acolho a preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos até 30/06/1999, para o PIS e IRPJ que tem sua contagem regida pelo § 4º do artigo 150 do CTN.

Quanto a preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa a matéria foi exaustivamente analisada nas razões do voto condutor do acórdão de primeiro grau razões que ora ratifico.



Também Não há no procedimento nenhuma das máculas admitidas no Processo Administrativo Fiscal como causas de nulidade, determinadas no artigo 59 do Decreto 70235/1972. Entendimento espelhado nas Ementas dos Acórdãos a seguir transcritas:

107-05.683 de 10/06/1999 PAF – NULIDADE – Não cabe argüição de nulidade do lançamento se os motivos em que se fundamenta o sujeito passivo não se subsumem aos fatos nem a norma legal citada, mormente se o auto de infração foi lavrado de acordo com o que preceitua o Decreto 70.235/1992;

108.05.937 – NULIDADE DE LANÇAMENTO – A menção incorreta na capitulação legal da infração ou mesmo a sua ausência, não acarreta a nulidade do auto de infração, quando a descrição dos fatos das infrações nela contida é exata, possibilitando ao sujeito passivo defende-se de forma ampla das imputações que lhe foram feitas.

Afasto a preliminar.

No mérito, melhor sorte não tem a Recorrente, quanto ao arbitramento realizado, quando argüiu que a desclassificação da escrita, foi procedida em completo desacordo com as hipóteses de lei, pois provara no Recurso que a manutenção do Lucro Real não teria possibilitado nenhum centavo de lançamento, o que, “aparentemente, levou o Fisco a forçar o arbitramento”.

O cabimento do arbitramento resta incontestado, pois não havia escrita regular, nos termos do artigo 530, II do RIR/1999 e artigo 16 da Lei 9249/1995, que têm as seguintes redações:

Artigo 530 – O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base no lucro arbitrado quando (Lei 8981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º)

(...)

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

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária;
- b) determinar o lucro real.

E pelo que consta dos autos os ilícitos verificados apontava o arbitramento como a medida de que dispunha a administração para fazer cumprir a obrigação tributária, ante a impossibilidade de conferir credibilidade aos assentamentos apresentados pela Recorrente.



A matéria é pacífica neste Colegiado, refletida na ementa a seguir transcrita:

IRPJ – ARBITRAMENTO DO LUCRO – FORMA DE APURAÇÃO DE RESULTADO – O arbitramento do lucro não é penalidade, sendo apenas mais uma forma de apuração. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 44, prevê a incidência do IRPJ sobre três possíveis bases de cálculo: lucro real, lucro arbitrado e lucro presumido. A apuração do lucro real, parte do lucro líquido do exercício, ajustando-o, fornecendo o lucro tributável. Na apuração do lucro presumido e do arbitrado seu resultado decorre da aplicação de um percentual, previsto em lei, sobre a receita bruta conhecida, cujo resultado já é o lucro tributável, não comportando mais qualquer ajustes. (Ac. 108-08.157 de 26/01/2005)

A atividade fiscal é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional. Não compete a autoridade fiscal, nem ao julgador administrativo, determinar outra forma de proceder, quando os fatos se subsumem a norma, não sendo possível o desvio do seu comando.

Prejudicado o argumento de que, o lançamento, não se aperfeiçoara por falta de observação da regra contida no 281, do RIR/99, porque tal dispositivo diz respeito a apuração do lucro real e não arbitrado.

Prejudicados, ainda, os argumentos de que os pagamentos que estribam a ilegal presunção de omissão de receitas por *falta de escrituração de pagamentos efetuados*, sequer seriam de sua responsabilidade porque seria ilógico que uma empresa omita de escrituração seus custos, para não contabilizar as receitas de igual montante, bem como a exigência inferida a partir dos registros contábeis em conta do passivo circulante, considerados como omissão de receita (coluna 8 do mapa Anexo B), pois tais valores referem-se a recursos de terceiros, custodiados na autuada, por se tratar de matéria de prova que não restou devidamente comprovada nos autos.

Quanto a aplicação da taxa SELIC a matéria esta sumulada nesta instância, como adiante se transcreve:

JUROS APLICAÇÃO – SÚMULA 1ºCCnº 4: “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”



Assim sendo, manifesto-me, NEGAR provimento ao recurso de ofício; e quanto ao recurso voluntário, por rejeitar as preliminares de nulidade e cerceamento do direito de defesa, ACOLHER a decadência de IRPJ e PIS para os fatos geradores ocorridos até 30/06/99 e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para reduzir a multa de 150% para 75%.

Eis como voto.

Sala das Sessões - DF, em 25 de abril de 2007.



JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA

Voto Vencedor

Conselheira KAREM JUREIDINI DIAS, Relatora Designada

Inicialmente, cumpre-me esclarecer que o Voto-Vencedor aborda apenas a parte em que ficou vencido o voto do D. relator, qual seja a preliminar de decadência em relação às contribuições sociais.

No que tange ao prazo decadencial aplicável às contribuições sociais, especialmente a CSLL, o PIS e a COFINS, cujos fatos geradores ocorreram até 30/06/1999, a reflexão necessária para o deslinde da questão foi muito bem exposta no voto da saudosa Conselheira Tânia Koetz Moreira, por ocasião da prolação do Acórdão n.º 108-06.992, cujo trecho abaixo transcrito demonstra seu raciocínio:

“A regra geral de decadência, no sistema tributário brasileiro, está definida no artigo 173 do Código Tributário Nacional, da seguinte forma:

‘Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado’.

A Lei n.º 8.212/91, tratando especificamente da Seguridade Social, introduziu prazo maior de decadência, mantendo termo a quo idêntico ao do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido feito o lançamento ou a data da decisão anulatória, quando presente vício formal).

Poder-se-ia argumentar que à lei ordinária não caberia introduzir ou modificar regra de decadência tributária, matéria reservada à lei complementar, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea b, da Constituição Federal. Todavia, a discussão acerca da constitucionalidade de lei extrapola a competência atribuída aos órgãos administrativos, e não cabe aqui examiná-la.



Portanto, abstraindo-se a questão da constitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, deve-se concluir que, para as contribuições submetidas à regra nele estipulada, aquele prazo que, pelo artigo 173 do CTN é de cinco anos, passa a ser de dez anos. O artigo 45 da Lei n.º 8.212/91 trata do mesmo instituto tratado no artigo 173 do CTN, impondo-lhe prazo mais dilatado.

Todavia, é ponto já pacificado, tanto na jurisprudência administrativa quanto na judicial, que, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, prevalece o preceito contido no artigo 150 do mesmo Código Tributário Nacional, cujo parágrafo 4.º estabelece que se considera homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

É também unânime o entendimento de que a Contribuição Social sobre o Lucro inclui-se entre as exações cujo lançamento se dá por homologação. Assim sendo, na data da ocorrência do fato gerador (antes, portanto, de iniciar-se a contagem do prazo de que tratam o artigo 173 do CTN ou o artigo 45 da Lei n.º 8.212/91), iniciou-se o prazo do artigo 150, § 4.º, do CTN. Transcorridos daí cinco anos, sem que a Fazenda Pública se manifeste, homologado está o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

Da mesma forma como não se pode ler o artigo 173 do CTN isoladamente, sem atentar-se para a regra excepcional do artigo 150, também o artigo 45 da Lei n.º 8.212/91 não pode ser lido ou aplicado abstraindo-se as demais regras do sistema tributário. Ao contrário, sua interpretação há que ser sistemática, única forma de torná-la coerente e harmoniosa com a lei que lhe é hierarquicamente superior.

Note-se que a homologação do lançamento, nos termos do art. 150, § 4.º, do CTN, se dá em cinco anos contados do fato gerador, se a lei não fixar prazo diverso. Ora, a Lei n.º 8.212/91 não fixa qualquer prazo para homologação de lançamento, no caso das contribuições para a Seguridade Social. Deve prevalecer, portanto, aquele do artigo 150 do CTN, salvo na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipótese expressamente excepcionada na parte final de seu parágrafo 4.º. Ocorrida essa hipótese, volta-se à regra geral do instituto da decadência, ou seja, a do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para os tributos em geral, e a do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, para as contribuições aí abrangidas.

Em assim sendo, o lançamento sob exame, alcançando o período de dezembro de 1991 a dezembro de 1994, foi



efetuado quando já transcorrido o prazo de cinco anos estabelecido no artigo 150, § 4.º, do Código Tributário Nacional, de vez que o auto de infração foi lavrado apenas em 19/12/2000."

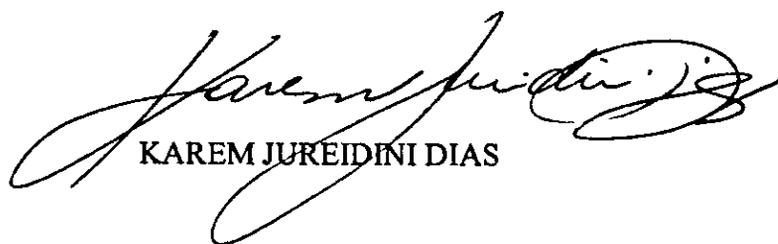
Ainda, corroborando a argumentação acima exposta, frise-se o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, na sessão de 17.04.2001 (Acórdão CSRF/1-3,348), além de em outras oportunidades (v.g. CSRF/1-3906), no sentido de que, tanto para a CSLL como para a COFINS, o prazo aplicado para contagem do prazo decadencial é aquele previsto no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, isto é, cinco anos, conforme demonstra a ementa abaixo transcrita:

"Decadência -- CSLL e COFINS -- As referidas contribuições, por suas naturezas tributárias, ficam sujeitas ao prazo decadência de 5 anos"

(Recurso n.º 108-122604, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais)

Assim, voto para acolher a preliminar de decadência também para os lançamentos referentes à CSLL, ao PIS e à COFINS relativos aos fatos geradores ocorridos até 30/06/1999.

Sala das Sessões - DF, em 25 de abril de 2007.


KAREM JUREIDINI DIAS