



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA

Processo nº	13855.001979/2003-85
Recurso nº	146.574 De Ofício e Voluntário
Matéria	IRPJ e OUTROS - EXS.: 1998, 1999, 2000, 2002 e 2003
Acórdão nº	105-16.483
Sessão de	23 de maio de 2007
Recorrentes	3 ^a TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP E INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CARNES MINERVA LTDA.

PRELIMINAR - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - DILIGÊNCIAS - PRAZO PARA MANIFESTAÇÃO - Inexistindo agravamento da exigência em diligências efetuadas pela fiscalização em cumprimento à determinação da autoridade julgadora de 1º grau, não se aplica o prazo de 30 dias para a apresentação da impugnação.

IRPJ - CSLL - LUCRO ARBITRADO - LUCRO REAL - Não pode coexistir lançamentos com base no lucro arbitrado e lucro real, no mesmo período de apuração e no mesmo sujeito passivo, porque a base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica é o lucro real, o presumido ou arbitrado e cada uma das modalidades de apuração está estabelecida, de forma específica, em subtítulos distintos do Regulamento do Imposto sobre a Renda.

IRPJ - CSLL - OMISSÃO DE RECEITA - TRIBUTAÇÃO EM SEPARADO DA RECEITA OMITIDA - O artigo 36 da Lei nº 9.249, de 1995, revogou a tributação em separado da receita omitida para a incidência de IRPJ e CSLL e o artigo 24 da mesma lei determina a tributação da receita omitida na modalidade de apuração a que está sujeito o contribuinte.

IRPJ - CSLL - PESSOAS JURÍDICAS CONSIDERADAS INAPTAIS E CANCELADAS AS INSCRIÇÕES NO CNPJ - Quando canceladas as inscrições no CNPJ de pessoas jurídicas consideradas inaptas, as compras e vendas do sujeito passivo para as pessoas jurídicas consideradas inaptas não interferem na apuração de resultados da pessoa

jurídica autuada porque as receitas e custos se anulam entre as pessoas jurídicas envolvidas.

COFINS - PIS/FATURAMENTO - PESSOAS JURÍDICAS CONSIDERADAS INAPTAIS E CANCELADAS AS INSCRIÇÕES NO CNPJ - As receitas brutas de pessoas jurídicas consideradas inaptas e cujas inscrições no CNPJ foram canceladas devem ser agregadas as receitas brutas do sujeito passivo, como bases de cálculo de contribuição para COFINS e PIS/FATURAMENTO.

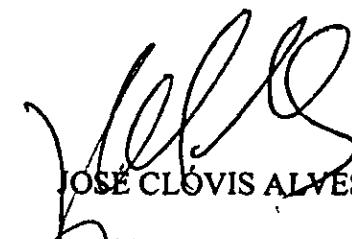
COFINS - PIS/FATURAMENTO - PESSOAS JURÍDICAS INAPTAIS E CANCELADAS AS INSCRIÇÕES NO CNPJ - Quando canceladas as inscrições no CNPJ de pessoas jurídicas, as compras e vendas do sujeito passivo para as pessoas jurídicas consideradas inaptas devem ser consideradas como simples transferências internas e devem ser excluídas das bases de cálculo da contribuição para COFINS e PIS/FATURAMENTO.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Quando a exigência remanescente diz respeito apenas a tributos e contribuições apuradas com base na diferença entre a escrituração fiscal e contábil, a infração diz respeito a descumprimento de obrigação acessória e conhecida como declaração inexata e, por via de consequência, o percentual da multa de lançamento de ofício deve ser reduzido de 150% para 75%.

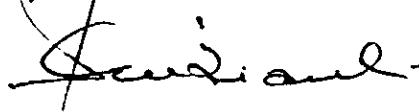
MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Persistindo dúvidas quanto a aplicação de penalidade, o litígio deve ser julgado favorável ao sujeito passivo, na forma estabelecida no artigo 112 e seus incisos do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos dos recursos de ofício e voluntário interpostos pela 3ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM RIBEIRÃO PRETO/SP E INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CARNES MINERVA LTDA.

ACORDAM os Membros da QUINTA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES: Recurso de ofício: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso. Recurso voluntário: Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



JOSE CLOVIS ALVES
Presidente



IRINEU BIANCHI

Relator

22 OUT 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUÍS ALBERTO BACELAR VIDAL, DANIEL SAHAGOFF, WILSON FERNANDES GUIMARÃES, EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, MARCOS RODRIGUES DE MELLO E JOSÉ CARLOS PASSUELLO.

Relatório

INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CARNES MINERVA LTDA, devidamente qualificada nos autos, inconformada com a decisão de 1º grau proferida pela 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto (SP), interpôs recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a reforma da decisão recorrida.

Foram apensados e incluídos a estes autos (fl. 2.400), os seguintes processos administrativos fiscais, lavrados no dia 26 de novembro de 2003:

PROCESSO Nº	NATUREZA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
13855.001291/2003-03	AD - exclusão de CNPJ da LEMAR AGROINDUSTRIAL LTDA.
13855.001299/2003-61	AD - exclusão de CNPJ da CBS COMERCIAL E INDUSTRIAL LTDA.
13855.001301/2003-01	AD - exclusão de CNPJ da RGO AGROINDUSTRIAL LTDA.
13855.001980/2003-18	AI - IPI de INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CARNES MINERVA LTDA.
13855.001985/2003-32	AI - COFINS da mesma empresa (transferido para o presente)
13855.001986/2003-87	AI - PIS da mesma empresas (transferido para o presente)
13855.001993/2003-89	REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS da mesma empresa

Com a apensação daqueles autos e inclusão de crédito tributário constantes dos processos nº 13855.001985/2003-32 (COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), nº 13855.001986/2003-87 (PIS/FATURAMENTO – Contribuição para o Programa de Integração Social), e nº 13855.001980/2003-18 (IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados), e posterior desapensação (as fls. 2731 a 2733) do último processo nº 13855.001980/2003-18, relativo ao IPI, a exigência de crédito tributário carreado a estes autos são os seguintes:

TRIBUTOS	FLS. (AI)	ORIGINAL	JUROS/MORA	MULTAS	TOTAIS
IRPJ(LEMAR)	07/14	1.180.208,73	1.106.476,35	1.770.313,09	4.056.998,17
CSLL(LEMAR)	15/21	481.683,48	451.474,11	722.525,21	1.655.682,80
IRPJ	22/37	5.920.824,88	2.367.972,34	8.881.237,28	17.170.034,50
CSLL	38/48	2.057.273,36	825.024,46	3.085.910,00	5.968.207,82
COFINS	2742/2759	7.759.367,95	4.646.237,37	11.639.051,76	24.044.657,08
PIS/FAT	3469/3486	1.805.148,84	1.126.444,65	2.707.723,15	5.639.316,64
TOTAIS	-	19.204.507,24	10.523.629,28	28.806.760,49	58.534.897,01

Nos autos de infração acima identificados, as exigências foram formalizadas, nos seguintes termos:

1. Arbitramento de lucro sobre a receita bruta conhecida (escriturada nos livros fiscais e contábeis) apurada na interposta pessoa LEMAR AGROINDUSTRIAL LTDA., para fins de incidência de IRPJ e CSLL:

TRIMESTRE	RECEITA BRUTA	LUCRO ARBITRADO IRPJ – 9,6%	LUCRO ARBITRADO CSLL – 12%
2º TRIM/1998	10.694.547,46	1.026.676,56	1.283.345,70
3º TRIM/1998	14.431.294,46	1.385.404,27	1.731.755,34
4º TRIM/1998	21.470.507,09	2.061.168,68	2.576.460,85
1º TRIM/1999	3.579.016,00	343.585,54	429.481,92
TOTAIS	50.175.365,01	4.816.835,05	6.021.043,81

Sobre o lucro arbitrado incidiu IRPJ de 15%, com adicional de 10% e sobre o lucro líquido arbitrado foi calculado CSLL de 8%, por infração aos seguintes dispositivos legais:

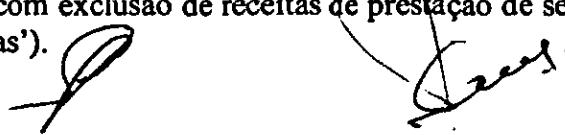
IRPJ: arts. 16 e 24, § 1º, da Lei nº 9.249/95; art. 27, inciso I, da Lei nº 9.430/95; arts. 532 e 537, do RIR/99; arts. 121, inciso I e 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional;

CSLL: art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88; arts. 19 e 24 da Lei nº 9.249/95; art. 29 da Lei nº 9.430/96; arts. 121, inciso I e 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional.

2) Omissão de receitas – receitas não contabilizadas, caracterizadas por falta ou insuficiência de contabilização de vendas de mercadorias (item 5.2 do Termo de Verificação Fiscal):

TRIMESTRE	RECEITA OMITIDA	PREJUÍZOS COMPENSADOS	BASE NEGATIVA COMPENSADA	BASE DE CALCULO IRPJ	BASE DE CÁLCULO CSLL
1º/1998	3.185.484,25	997.517,41	997.517,41	2.187.966,84	2.187.966,84
2º/1998	250.358,76	142.018,92	142.018,92	108.339,84	108.339,84
4º/1998	1.299.225,77	741.388,63	741.388,63	557.837,14	557.837,14
1º/2000	1.820.422,98	745.669,87	745.669,87	1.074.753,11	1.074.753,11
2º/2000	5.369.511,02	1.883.268,79	1.883.268,79	3.486.242,23	3.486.242,23
3º/2000	204.992,86	171.936,67	171.936,67	33.056,19	33.056,19
4º/2000	454.712,62	283.408,75	283.408,75	171.303,87	171.303,87
1º/2002	1.781.964,66	1.056.078,32	1.056.078,32	725.886,34	725.886,34
2º/2002	7.347.043,68	2.670.872,50	2.670.872,50	4.676.171,18	4.676.171,18
3º/2002	13.068.037,05	2.177.071,61	3.027.438,44	10.890.965,44	10.040.598,61
TOTAIS	34.781.753,65	10.869.231,47	11.719.598,3	23.912.522,18	23.062.155,35

No item 5.2, do Termo de Verificação Fiscal, de fl. 60, a fiscalização afirma que o contribuinte omitiu na escrituração contábil, informações a respeito de notas fiscais emitidas, o que ficou claro quando do cotejamento entre os livros fiscais e os livros contábeis, ou seja, falta de escrituração de notas fiscais de vendas de mercadorias na escrituração no livro Diário, quando comparadas aos livros fiscais (com exclusão de receitas de prestação de serviços entre a fiscalizada e as empresas ditas 'laranjas').



A fiscalização considerou que as irregularidades apontadas infringiram os seguintes dispositivos legais para cada tipo de tributo:

IRPJ: art. 2º da Medida Provisória nº 374/93 e reedições, convalidadas pela Lei nº 8.846/94; arts. 195, inciso II, 197 e § único, 225, 226 e 227, do RIR/94; art. 24 da Lei nº 9.249/95; arts. 249, inciso II, 251, § único, 278, 279, 280, 283 e 288, do RIR/99; arts. 121, inciso I e 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional;

CSLL: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; arts. 19 e 24 da Lei nº 9.249/95; art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96; art. 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições.

As bases de cálculo dos autos de infração para formalização da exigência de COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (fls. 2.742 a 2.769 – processo nº 13855.001985/2003-32) e PIS/FATURAMENTO – Contribuição para o Programa de Integração Social (fls. 3.469 a 3.489 – processo nº 13855.001986/2003-87), totalizam R\$ 277.515.259,06.

As receitas mensais da CBS COMERCIAL E INDUSTRIAL LTDA., estão escriturados conforme cópias dos livros Diário, de fls. 2105 a 2263 e 2948 a 3077 e 3674 a 3794, e da RGO AGRO INDUSTRIAL LTDA., estão escriturados como demonstra a cópia dos livros Diário, de fls. 2265 a 2341.

Foram considerados infringidos os seguintes dispositivos legais:

COFINS: arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 70/91; arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718/98 com as alterações da Medida Provisória nº 1.807/99 e reedições, com as alterações da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições;

PIS/FATURAMENTO: arts. 1º e 3º, da Lei Complementar nº 07/70; arts. 2º, inciso I, 3º, inciso I, e 9º da Medida Provisória nº 1.212/95 e suas reedições, convalidadas pela Lei nº 9.715/98; arts. 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I e 9º, da Lei nº 9.715/98; arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98; art. 121, inciso I e 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional.

Como se vê do relato acima, a fiscalização adotou diversas bases de cálculo para os três autos de infração, objeto destes autos, a saber:

a) no período de 2º trimestre de 1998 a 1º trimestre de 1999, foi arbitrado o lucro para a incidência de IRPJ (9,6%) e CSLL(12%), com base na receita bruta conhecida e devidamente escriturada pela pessoa jurídica LEMAR AGROINDUSTRIAL LTDA. e que, face ao Ato Declaratório nº 18, de 19 de agosto de 2003, este lucro arbitrado foi tributado na pessoa jurídica INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CARNES MINERVA LTDA.;

b) nos anos-calendário de 1998, 2000 e 1º a 3º trimestre de 2002, foi tributada como receita omitida correspondente a diferença entre a escrituração fiscal e escrituração contábil, denominado lucro real e com a compensação de prejuízos apurados e acumulados, para fins de incidência de IRPJ e CSLL;

c) nos anos calendários de 1998 a 2002, as receitas mensais apuradas nas pessoas jurídicas LEMAR AGROINDUSTRIAL LTDA., CBS COMERCIAL E INDUSTRIAL e RGO AGROINDUSTRIAL LTDA e, também, INDÚSTRIA E COMÉRCIO

DE CARNES MINERVA LTDA., foram utilizadas como bases de cálculo para a incidência de COFINS e PIS/FATURAMENTO.

A fiscalização concluiu que as pessoas jurídicas LEMAR AGROINDUSTRIAL LTDA. – CNPJ Nº 02.447.023/0001-74 (no período de janeiro de 1988 a dezembro de 1999), RGO AGROINDUSTRIAL LTDA – CNPJ nº 02.931.110/0001-00 (no período de janeiro de 1999 a dezembro de 2000) e CBS COMERCIAL E INDUSTRIAL LTDA – CNPJ nº 03.748.214/0001-39 (no período de janeiro de 2000 a dezembro de 2002), eram empresas consideradas ‘laranjas’ e propôs a decretação da ineficácia da inscrição daquelas pessoas jurídicas no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas.

O Delegado da Receita Federal em Franca(SP) declarou inaptas e canceladas as inscrições daquelas pessoas jurídicas no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas do Ministério da Fazenda, conforme Atos Declaratórios nº 18 e 19, de 19 de agosto de 2003 e nº 20, de 20 de agosto de 2003, todos publicados no Diário Oficial da União do dia 21 de agosto de 2003, com fundamento na Instrução Normativa SRF nº 200/2002.

Imediatamente, após a lavratura dos autos de infração, em 28 de novembro de 2003, o sujeito passivo optou pela adesão ao PAES – Programa de Parcelamento Especial estabelecido pela Lei nº 10.684/2003, para pagamento de parte do crédito tributário lançado (fls. 2420 a 2422), como demonstra a planilha abaixo:

TRIBUTOS	LANÇADOS	CONFESSADOS	EM LITÍGIO
IRPJ (LEMAR)	4.056.998,17	4.056.998,17	0
CSLL(LEMAR)	1.655.682,80	1.655.682,80	0
IRPJ	17.170.034,50	3.357.586,02	13.812.448,48
CSLL	5.968.207,82	1.391.129,31	4.577.078,51
COFINS	24.044.657,08	24.044.657,08	0
PIS/FATURAMENTO	5.639.316,64	5.639.316,64	0
TOTAIS	58.534.897,01	40.145.370,02	18.389.526,99

Posteriormente, em 21 de julho de 2005, o sujeito passivo interpôs AÇÃO DECLARATÓRIA, com pedido de tutela antecipada (processo nº 2005.61.02.008885-0) para que ver declarada, judicialmente, nula a confissão formalizada no PAES – Programa de Parcelamento Especial, com base no art. 1º, § 1º e 2º da Lei nº 10.684, de 2003, cujo pleito encontra-se pendente de apreciação junto ao Poder Judiciário.

Na impugnação interposta, as fls. 2424 a 2447, em 23 de dezembro de 2003, o sujeito passivo alterou os valores confessados, conforme demonstrativo abaixo (fl. 2460) e impugnou a diferença exposta, como segue:

TRIBUTOS	LANÇADOS	CONFESSADOS(*)	EM LITÍGIO
IRPJ (LEMAR)	4.056.998,17	3.693.316,11	363.682,06
CSLL(LEMAR)	1.655.682,80	1.510.210,04	145.472,76
IRPJ	17.170.034,50	0	17.170.034,50
CSLL	5.968.207,82	0	5.968.207,82
COFINS	24.044.657,08	16.991.914,32	7.052.742,76
PIS/FATURAMENTO	5.639.316,64	4.045.503,11	1.593.813,53
TOTAIS	58.534.897,01	26.240.943,58	32.293.953,43

(*) o valor confessado foi confirmado pela decisão de 1º grau (fl. 4481).

Com esta alteração do valor confessado e aceito pela autoridade fiscal conforme decisão de 1º grau (fl. 4481), remanesceu parte da receita bruta cujo lucro foi arbitrado e tributado com IRPJ e CSLL, conforme demonstrativo abaixo:

MÊS/ANO	RECEITA BRUTA - LEMAR	PARCELA IMPUGNADAS PARA EXCLUSÃO			RECEITA BRUTA REMANESCENTE CONFESSADA
		LEMAR P/ MINERVA	MINERVA P/ LEMAR	TOTAL A EXCLUIR	
ABR/1998	2.034.336,57	87.482,00	328,50	87.810,50	1.946.526,07
MAI/1998	4.438.074,06	154.820,20	81,00	154.901,20	4.283.172,86
JUN/1998	4.222.136,83	175.435,20	0	175.435,20	4.046.701,63
JUL/1998	4.508.384,93	212.560,80	398.598,42	611.159,22	3.897.225,71
AGO/1998	4.554.061,86	188.510,80	276.018,70	464.529,50	4.089.532,36
SET/1998	5.368.847,67	176.277,80	609.476,27	785.754,07	4.583.093,60
OUT/1998	5.215.231,10	208.377,09	323.237,12	531.614,21	4.683.616,89
NOV/1998	4.994.882,49	196.184,16	30.672,85	226.857,01	4.768.025,48
DEZ/1998	11.260.393,50	191.338,20	1.180.769,00	1.372.107,20	9.888.286,30
ANO DE 1998	46.596.349,01	1.590.986,25	2.819.181,86	4.410.168,11	42.186.180,90
JAN/1999	3.579.016,00	0	0	0	0
ANO DE 1999	3.579.016,00	0	0	0	0
TOTAL	50.175.365,01	1.590.986,34	2.819.181,86	4.410.168,11	42.186.180,90

Embora o sujeito passivo tenha concordado, inicialmente, com o lançamento correspondente ao lucro arbitrado, alterou o seu posicionamento e contestou parte da receita bruta da interpresa pessoa jurídica LEMAR AGROINDUSTRIAL LTDA., quando retificou o valor do IRPJ, de R\$ 1.180.208,73 para R\$ 1.074.364,72, e o valor da CSLL, de R\$ 481.683,48 para R\$ 439.345,89.

A impugnação abrange, também, a tributação como lucro real, da receita considerada omitida no período de 1998 a 3º trimestre de 2002 e as suas razões de defesa acham-se resumidas abaixo.

A impugnante ressalvou que não estão sendo objeto de impugnação às conclusões da fiscalização acerca da existência de interpistas pessoas jurídicas, bem como a



adição de seus resultados nas operações da impugnante em virtude das declarações de inaptidão motivadas pela inexistência de fato das empresas utilizadas e que culminaram com a edição dos Atos Declaratórios nº 18 e 19, de 19 de agosto de 2003 e nº 20, de 20 de agosto de 2003.

Entretanto, a impugnante esclarece que, se estas três empresas foram consideradas inexistentes, a fiscalização estaria tributando operações fictícias entre estas mesmas empresas e a impugnante, uma vez que, também, as referidas operações revestem-se de inexistência fática e não podem configurar a ocorrência dos respectivos fatos geradores dos tributos envolvidos.

Sustenta a impugnante que a autoridade fiscal não poderia, simplesmente, transportar da contabilidade das empresas inexistentes todos os valores ali consignados, para a escrituração da empresa que estivesse em efetivo funcionamento.

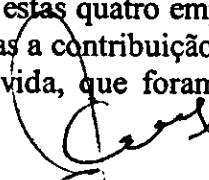
Diz que não se pode atribuir como geradoras de renda para IRPJ e CSLL as operações efetuadas de vendas entre as empresas constatadas como inexistentes e a impugnante posto que todas as pessoas jurídicas constituem-se, conforme atestado pela fiscalização, uma só entidade patrimonial e a mesma constatação, por via de aplicação de lógica contábil e patrimonial no real enquadramento da norma tributária, deve ser aplicada ao montante utilizado como base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS/FATURAMENTO.

Relativamente a este aspecto, por uma questão de uniformidade de procedimento e da efetiva tributação dos valores corretos, não podem ser computados como redutora do resultado tributável, as parcelas relativas às compras efetuadas pela impugnante junto às interpostas pessoas, tendo em vista que, conforme descrito pelos próprios autuantes, se apresentam como fictícias, e que os próprios estabelecimentos das empresas convergem para um só endereço e, ainda, segundo a fiscalização, não teria ocorrido qualquer compra de mercadoria.

Destacou a impugnante que todas as operações realizadas entre as quatro pessoas jurídicas objeto destes autos, estão regularmente escrituradas nos livros fiscais e contábeis e a escrituração está suportada por documentação hábil e idônea, já examinada pela fiscalização e só não anexou aos autos devido a grande quantidade de caixas, mas que se encontra à disposição da auditoria fiscal.

Além disso, a impugnante solicitou sejam rateadas e apropriadas as despesas contabilizadas extemporaneamente em dezembro de 2002, principalmente as relativas a fretes, PIS, COFINS e ICMS (R\$ 16.067.925,70) e dívidas confessadas perante o INSS (R\$ 4.166, 670,54).

Assim, requereu a impugnante sejam excluídas das bases de cálculo apontadas pela fiscalização, as operações relativas às compras e vendas entre estas quatro empresas (doc. 85, do recurso voluntário – fl. 4610) e, também, as despesas relativas a contribuição para INSS, devida pelo empregador e relativo a confissão espontânea da dívida, que foram resumidas como segue:



PERÍODO	COMPRAS E VENDAS	FRETES/ICMS	CONFISSÃO A INSS
1998	8.443.482,87	0	777.189,58
1999	9.547.569,24	0	822.101,18
2000	27.531.723,98	0	858.363,61
2001	30.016.663,65	0	1.235.400,10
2002	20.429.992,26	16.067.925,70	473.616,07
TOTAL	95.969.432,00	16.067.925,70	4.166.670,54

A impugnante contestou a aplicação da multa qualificada de 150%, tendo em vista que a fiscalização explicitou apenas que:

Ademais, ao se compulsar as receitas operacionais escrituradas nos livros contábeis afere-se a falta de escrituração de notas fiscais de vendas de mercadorias na escrituração contábil quando comparadas aos livros fiscais. Tal fato pode ser verificado diretamente nos livros fiscais e contábeis conforme Planilhas Omissão de Receitas-Matriz 1998, Omissão de Receitas-Matriz 2000 e Omissão de Receitas-Matriz-2002.

Diz a impugnante que, em nenhum momento o sujeito passivo tentou ocultar ou retardar a ocorrência do fato gerador, na medida em que a própria fiscalização detectou a omissão confrontando livros fiscais, contábeis e arquivos magnéticos fornecidos pela impugnante. Todas as notas fiscais foram emitidas pelo valor real da operação, sem qualquer simulação ou falsidade, os livros fiscais e contábeis foram devidamente escriturados e disponibilizados para os procedimentos de fiscalização.

Em defesa de sua tese, a impugnante transcreveu as ementas dos acórdãos proferidos nos recursos nº 117.135, 124.645, 127.761 e 127.256.

Ao final, o sujeito passivo solicitou a retificação de lançamento, por entender que:

a) a fiscalização, ao constatar a existência de pessoas jurídicas não eliminou as operações efetuadas entre elas, o que resultou na majoração indevida das bases de cálculo com operações fictícias que não poderiam ser caracterizadas como fato gerador dos referidos tributos, no valor de R\$ 95.969.432,00;

b) o procedimento fiscal deixou de considerar encargos contabilizados no mês de dezembro do ano de 2002, efetivamente ocorrido, no valor de R\$ 16.067.925,70;

c) não foram considerados os encargos referentes às contribuições do INSS, regularmente atestadas pela fiscalização da referida autarquia, e devidamente confessados no PAES de forma irretratável, no montante de R\$ 4.166.670,54; e,

d) houve a aplicação indevida da multa de 150% sobre os valores de omissão de receitas.

Em 30 de março de 2004, conforme despacho de fls. 4218 a 4220, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto(SP), determinou diligências para que a

fiscalização se manifestasse sobre as alegações e as planilhas anexadas pela impugnante às fls. 2452 a 2469, para o confronto com a escrituração da contribuinte e para verificar a veracidade das informações relacionadas com as compras e vendas para as interpostas pessoas.

A fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Franca(SP) realizou as diligências determinadas e produziu a Informação Fiscal, de fls. 4225 a 4236, onde concluiu que:

a) para fins de apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, as compras e vendas entre as empresas consideradas 'laranjas' e a impugnante são neutras do ponto de vista contábil e até patrimonial visto que receitas de uma constituem custo ou despesa de outra e o custo ou despesa de uma constituem receita de outra e assim, aquelas transações não tem qualquer efeito para o resultado;

b) relativamente à prestação de serviços de abate, regularmente contabilizada, a fiscalização concordou com a impugnante nos períodos de 1999 e 2001, nos valores de R\$ 3.856.387,25 e R\$ 3.720.248,00, respectivamente.

c) quanto às despesas no valor de R\$ 16.067.925,70, a fiscalização esclarece que os fretes constituem despesas dos exportadores porque pago por eles e quanto ao PIS e ICM, as despesas foram contabilizados apenas no 4º trimestre de 2002 cujo período não foi o objeto de fiscalização;

d) ao final sugeriu que para efeito de bases de cálculo de COFINS e PIS/FATURAMENTO, poderiam ser excluídos os valores relativos aos serviços de abate e as vendas de empresas 'laranjas' para a impugnante, com a identificação dos respectivos valores, mês a mês.

Na decisão de 1º grau, de fls. 4478 a 4492, foi aceita a sugestão da fiscalização e o lançamento foi julgado parcialmente procedente, conforme a seguinte ementa:

BASE DE CÁLCULO - OPERAÇÕES COM INTERPOSTAS PESSOAS
- EXCLUSÃO - Os efeitos das receitas, referentes às vendas para as interpostas pessoas, sobre o lucro são automaticamente anulados por sua dedução como despesa na apuração do lucro destas mesmas interpostas pessoas, quando respeitadas a forma de tributação efetivada pela contribuinte para cada uma destas empresas.

DESPESAS CONTABILIZADAS A DESTEMPO - RECONHECIMENTO - No lançamento de ofício, somente devem ser consideradas as despesas regularmente escrituradas e comprovadas.

BASE DE CÁLCULO - OPERAÇÕES COM INTERPOSTAS PESSOAS
- EXCLUSÃO - Sendo a base de cálculo da Cofins a receita bruta, os valores representados pelas vendas fictícias entre interpostas pessoas não devem ser considerados no cálculo do montante devido de referida contribuição.

BASE DE CÁLCULO - OPERAÇÕES COM INTERPOSTAS PESSOAS
- EXCLUSÃO - Sendo a base de cálculo do PIS a receita bruta, os valores representados pelas vendas fictícias entre interpostas pessoas não devem ser considerados no cálculo do montante devido de referida contribuição.

Verifica-se que a proposta da fiscalização foi integralmente adotada pela autoridade julgadora de 1º grau e para a apuração das bases de cálculo trimestrais para a incidência de IRPJ e CSLL, nenhuma das ponderações apresentadas pela impugnante foi aceita e o lançamento foi mantido na sua totalidade.

Com efeito, entendeu a autoridade julgadora de 1º grau que as despesas com frete não seriam dedutíveis porque o frete foi pago pelo exportador e, portanto, não seriam custos e nem despesas operacionais do industrial.

Quanto ao alegado direito de apropriação das despesas de PIS/FATURAMENTO e COFINS, a decisão recorrida não aceitou as razões expostas pela impugnante porque a contabilização deu-se no 4º trimestre de 2002, no período em que sequer foi objeto de autuação e, ainda, os valores cujo pleito pela dedutibilidade só foi quantificado quando da lavratura dos autos de infração vez que sequer estavam contabilizados e que relativamente às despesas de ICMS, a decisão recorrida acolheu a informação fornecida pela fiscalização no sentido de que aquele tributo diz respeito à omissão de receitas que foi tributada nestes autos e, portanto, não estava contabilizada e nem identificada quando da lavratura destes autos.

Após a decisão de 1º grau, de fls. 4478 a 4492, as bases de cálculo de COFINS e PIS/FATURAMENTO e correspondente às receitas brutas mensais foram reduzidas e podem ser resumidas na planilha abaixo:

PERÍODO	BASE INICIAL	CONFISSÃO PAES	EXCLUIDA NA DECISÃO 1º GRAU			EM LITÍGIO
			ABATE	LARANJA P/ MINERVA	EXCLUSÃO	
31/01/1998	241.136,77	241.136,77	0	0	0	0,0
28/02/1998	1.019.875,27	1.018.926,06	0	0	0	949,21
31/03/1998	2.315.403,65	2.315.238,19	0	0	0	165,46
30/04/1998	2.814.050,54	2.433.344,04	0	87.482,00	87.482,00	293.224,50
31/05/1998	4.438.074,06	3.786.468,86	0	154.820,20	154.820,20	496.785,00
30/06/1998	4.222.136,83	3.661.933,63	0	175.435,20	175.435,20	384.768,00
31/07/1998	4.595.967,10	3.561.159,88	0	212.560,80	212.560,80	822.246,42
31/08/1998	4.554.061,86	3.658.732,36	0	188.510,80	188.510,80	706.818,70
30/09/1998	5.555.819,66	4.276.865,50	0	176.277,89	176.277,89	1.102.676,27
31/10/1998	5.341.382,34	4.319.584,13	0	208.377,09	208.377,09	813.421,12
30/11/1998	6.336.914,97	5.627.897,96	0	196.184,16	196.184,16	512.832,85
31/12/1998	11.949.544,76	10.039.597,56	0	191.338,20	191.338,20	1.718.609,00
31/01/1999	3.824.575,90	1.998.267,68	35.000,00	245.502,40	280.502,40	1.545.805,82
2/02/1999	176.735,09	369,70	333.612,45	1.310.364,89	1.643.977,34	-1.467.611,95
31/03/1999	8.051.744,60	6.994.634,39	640.000,00	378.007,33	1.018.007,33	39.102,88
30/04/1999	7.538.876,26	6.479.302,97	592.416,00	406.982,52	999.398,52	60.174,77
31/05/1999	7.081.134,56	6.155.610,42	444.376,00	425.535,60	869.911,60	55.612,54
30/06/1999	6.342.009,41	6.052.733,78	0	238.278,60	238.278,60	50.997,03
31/07/1999	3.273.516,15	1.301.826,16	403.504,00	169.984,08	573.488,08	1.398.201,91
31/08/1999	6.320.489,82	5.516.753,61	474.624,00	216.631,80	691.255,80	112.480,41
30/09/1999	6.730.562,24	6.153.286,83	409.440,00	109.110,96	518.550,96	58.724,45
31/10/1999	6.288.296,05	5.753.889,91	371.120,00	95.007,76	466.127,76	68.278,38
30/11/1999	2.344.115,12	2.117.715,64	151.440,00	0	151.440,00	74.959,48
31/12/1999	623.687,29	523.782,16	0	0	0	99.905,13
31/01/2000	4.560.598,20	4.361.192,54	0	53.732,10	53.732,10	145.673,56
28/02/2000	4.786.085,97	4.485.320,93	0	133.498,49	133.498,49	167.266,55
31/03/2000	3.447.249,90	3.235.470,52	0	106.811,46	106.811,46	104.967,92
30/04/2000	2.559.003,97	2.481.724,31	0	18.898,95	18.898,95	58.380,71
31/05/2000	9.130.710,49	2.400.614,43	0	6.064.314,35	6.064.314,35	665.781,71
30/06/2000	5.212.816,42	3.051.845,64	0	1.854.505,09	1.854.505,09	306.465,69
31/07/2000	2.790.956,17	2.160.224,08	0	198.375,07	198.375,07	432.357,02
31/08/2000	5.171.568,86	3.923.506,43	0	295.985,19	295.985,19	952.077,24
30/09/2000	6.665.579,11	4.257.829,07	0	684.984,40	684.984,40	1.722.765,64
31/10/2000	10.905.056,96	4.684.899,98	0	4.121.875,75	4.121.875,75	2.098.281,23
30/11/2000	5.705.083,84	3.182.223,92	0	456.774,45	456.774,45	2.066.085,47
31/12/2000	8.943.254,50	4.121.388,56	0	144.779,25	144.779,25	4.677.086,69

31/01/2001	9.517.375,15	5.892.402,92	258.816,00	238.136,25	496.952,25	3.128.019,98
28/02/2001	6.946.088,31	3.462.028,50	252.672,00	291.924,00	544.596,00	2.939.463,81
31/03/2001	6.977.379,92	3.745.362,05	237.888,00	348.651,60	586.539,60	2.645.478,27
30/04/2001	7.205.453,39	3.580.047,46	234.432,00	461.207,50	695.639,50	2.929.766,43
31/05/2001	7.637.779,76	3.539.964,14	325.824,00	675.858,80	1.001.682,80	3.096.132,82
30/06/2001	7.641.667,28	4.139.470,89	269.616,00	595.633,45	865.249,45	2.636.946,94
31/07/2001	4.491.601,39	4.184.232,26	0	242.761,10	242.761,10	64.608,03
31/08/2001	4.842.180,44	1.223.465,30	0	3.183.304,05	3.183.304,05	435.411,09
30/09/2001	3.400.617,62	2.743.489,63	0	39.673,80	39.673,80	617.454,19
31/10/2001	2.588.560,97	1.235.272,62	0	18.054,00	18.054,00	1.335.234,35
30/11/2001	1.397.583,04	62.562,27	0	0	0	1.335.020,77
31/12/2001	1.495.851,29	317.176,58	0	0	0	1.178.674,71
31/01/2002	1.210.294,46	210.853,50	0	0	0	999.440,96
28/02/2002	1.370.872,00	386.186,58	0	0	0	984.685,42
31/03/2002	2.843.625,34	1.746.648,62	0	0	0	1.096.976,72
30/04/2002	4.527.210,13	3.380.627,45	0	0	0	1.146.582,68
31/05/2002	4.846.867,16	4.712.486,38	0	0	0	134.380,78
30/06/2002	3.849.136,67	3.849.136,67	0	0	0	0
31/07/2002	4.098.931,28	4.098.931,28	0	0	0	0
31/08/2002	4.382.787,56	4.382.787,56	0	0	0	0
30/09/2002	4.586.318,21	4.586.318,21	0	0	0	0
TOTAIS	277.716.256,06	197.814.749,47	5.434.780,45	25.416.131,38	30.850.911,83	49.050.594,76

A autoridade julgadora de 1º grau interpôs recurso de ofício na parte favorável ao sujeito passivo e relativa a COFINS e PIS/FATURAMENTO.

Na decisão de 1º grau não foram aceitos os argumentos relacionados com a inviabilidade de aplicação da multa qualificada e foi mantida a multa de lançamento de ofício no percentual de 150%.

As fls. 4524 a 4565, o sujeito passivo apresenta recurso voluntário argüindo a nulidade dos autos por cerceamento do direito de defesa pelo fato de o termo de diligências ter sido cientificado ao sujeito passivo para apresentar os esclarecimentos em prazo inferior a 30 dias e, no mérito, contestando as exigências objetos destes autos, o que será resumido em seguida.

IRPJ e CSLL

A recorrente reitera o seu posicionamento no sentido de que não estão sendo objeto de recurso voluntário as conclusões da fiscalização relativamente à existência de interpostas pessoas, bem como a adição de suas operações no movimento da impugnante assim como as declarações de inaptidão motivadas pela inexistência de fato das empresas ditas 'laranjas' e que culminaram com a edição dos atos declaratórios de suspensão da inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas.

Assim e conforme exaustivamente argüido na peça impugnatória, a recorrente explicita que as exigências formuladas pela fiscalização, principalmente no que concerne aos lançamentos de IRPJ e CSLL, afrontam a qualquer conceito contábil e econômico por considerar entre as diversas receitas componentes da receita bruta, parcelas referentes a vendas e prestações de serviço de abate, levadas a efeito entre as interpostas pessoas, inexistentes de fato, e a recorrente, porque tratava-se de uma mesma pessoa jurídica, sendo inexistente no mundo fático, 'venda para si próprio', 'prestação de serviço para si mesmo', etc. e, portanto, o procedimento fiscal embora correto em determinadas parcelas como admitiu a autuada, inclui parcelas onde se pretende exigir tributos de valores em que não ocorreu qualquer transação efetiva e, consequentemente, qualquer fato gerador de tributos e contribuições.



Acrescentou mais que o nosso ordenamento jurídico elegeu os princípios da legalidade e da verdade material como basilares do sistema constitucional tributário e não se pode atribuir como ocorridos os fatos geradores que tem como escopo a rendas geradas em operações efetuadas entre as empresas constatadas como inexistente e a impugnante, se todas as pessoas jurídicas constituem-se uma só entidade patrimonial conforme imputado pela fiscalização. A ser aceita a pretensão da fiscalização, as transferências de ativos entre locais de uma empresa, sejam bens, estoques, saldos bancários, deveriam gerar implicações tributárias o que não poderia ser admitido, principalmente por que o próprio fiscal afirma que todas as empresas funcionavam no mesmo local.

Insiste que quanto ao Imposto sobre a Renda, o Código Tributário Nacional e a legislação específica determinam que a base de cálculo do imposto é o lucro real, presumido ou o lucro arbitrado e que se apuração deve ser efetuada com base no lucro real, o Decreto-lei nº 1.598/77, estabelece a forma de apuração que não se coaduna com a posição adotada pela autoridade julgadora de 1º grau no sentido de que o Fisco preferiu, no lançamento em questão, reconhecer a apuração pontual das empresas, mesmo caracterizando-as como interpostas pessoas, e tributar em separado a receita omitida.

Outrossim, o erro de apuração do lucro real está comprovado, também, pela falta de inclusão de estoques no cálculo, bem como a compensação de prejuízos fiscais apurados nas interpostas pessoas jurídicas, a recorrente reiterou os argumentos relacionados com a exclusão de custos e receitas operacionais escriturados e que se referem às compras e vendas de e para as interpostas pessoas, também, a exclusão de custos e despesas operacionais relacionados com fretes (R\$ 12.340.601,74), PIS/FATURAMENTO, COFINS e ICMS (R\$ 3.727.323,96) que totalizam R\$ 16.067.925,70 e confissão de dívida perante o INSS, de R\$ 4.166.670,54, já mencionados na fase impugnativa e esclarecendo que a recorrente é a exportadora de carne.

Desta forma, a recorrente esclarece que para apuração do lucro real, a autoridade fiscal deveria levar em conta os estoques regularmente contabilizados na RGO e CBS (doc. 84, do recurso voluntário – fl. 4609), bem como, os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL (doc. 87 do recurso voluntário – fl. 4612), apurados nas mesmas empresas, que seriam os seguintes:

TRIM/ANO	ESTOQUES CONTABILIZADOS			PREJUÍZOS FISCAIS APURADOS/ESCRITURADOS		
	RGO	CBS	TOTAIS	RGO	CBS	TOTAIS
1º trim/1999	3.945.229,68	0	3.945.299,68	(32.626,77)	0	(32.626,77)
2º trim/1999	2.078.879,62	0	2.078.879,62	(52.657,45)	0	(52.657,45)
3º trim/1999	1.014.105,96	0	1.014.105,96	(60.402,93)	0	(60.402,93)
4º trim/1999	609.416,91	0	609.416,91	(93.838,99)	0	(93.838,99)
TOTAL 1999	7.647.632,17	0	7.647.632,17	(239.526,14)	0	(239.526,14)
1º trim/2000	37.952,36	0	37.952,36	(21.634,84)	0	(21.634,84)
2º trim/2000	0	1.138.382,49	1.138.382,49	(603.684,23)	(860.264,45)	(1.463.948,68)
3º trim/2000	0	3.122.169,85	3.122.169,85	(16.015,96)	(1.252.788,17)	(1.268.804,13)
4º trim/2000	0	2.209.179,74	2.209.179,74	0	(2.204.911,16)	(2.204.911,16)
TOTAL 2000	37.952,36	6.469.732,08	6.507.684,44	(641.335,03)	(4.317.963,78)	(4.959.298,81)
1º trim/2001	0	766.731,45	766.731,45	0	(585.696,62)	(585.696,62)
2º trim/2001	0	3.544.331,31	3.544.331,31	0	(946.264,48)	(946.264,48)
3º trim/2001	0	59.311,63	59.311,63	0	(42.952,38)	(42.952,38)

4º trim/2001	0	62.653,66	62.653,66	0	(44.307,01)	(44.307,01)
TOTAL 2001	0	4.433.028,05	4.433.028,05	0	(1.619.220,49)	(1.619.220,49)
1º trim/2002	0	27.601,48	27.601,48	0	(16.673,51)	(16.673,51)
2º trim/2002	0	0	0	0	(251.934,24)	(251.934,24)
TOTAL 2002	0	27.601,48	27.601,48	0	(268.607,75)	(268.607,75)
TOTAL	7.685.584,53	10.930.361,61	18.615.946,14	880.861,17	6.205.792,02	7.086.653,19
GERAL						

Na seqüência, a recorrente sintetiza os argumentos expostos, com base nas planilhas (doc. 86 anexo ao recurso voluntário, fl. 4.611) abaixo reproduzidas e que representam as bases de cálculos apuradas pela fiscalização e os resultados que, no seu entender, seriam corretos, levando-se em conta os valores mencionados:

APURAÇÃO CONFORME AUTO DE INFRAÇÃO – IRPJ/CSLL:

NATUREZA DA OPERAÇÃO	1998	1999	2000	2001	2002 ATÉ 3º TRIM	TOTAIS
Receita Minerva - DIPJ	42.348.457,61	107.503.143,32	140.393.923,28	322.581.600,89	273.703.518,01	886.530.643,11
Receitas Omitidas	4.735.068,78	0	7.849.639,48	0	22.197.045,39	34.781.753,65
Outras Receitas	1.100.186,48	3.799.156,97	5.277.740,87	16.498.418,27	44.915.140,13	71.590.642,72
Receitas Interpostas (-)	0	0	0	0	0	0
Custos/Despesas (-)	(40.234.076,09)	(100.237.287,09)	(136.620.996,18)	(292.538.212,00)	(242.445.579,88)	(812.076.151,24)
Outras Despesas (-)	(4.157.448,59)	(11.823.160,83)	(10.092.656,87)	(48.305.388,82)	(77.596.342,48)	(151.974.997,59)
Resultado	3.792.188,19	(758.147,63)	6.807.650,58	(1.763.581,66)	20.773.781,17	28.851.890,65

Nesta planilha, a recorrente procurou reconstituir os passos percorridos pela fiscalização e com a finalidade de subsidiar o seu raciocínio e a tese de sua defesa.

APAURAÇÃO CONFORME DEFESA – COM INTERPOSTAS PESSOAS:

NATUREZA DA OPERAÇÃO	1998	1999	2000	2001	2002 ATÉ 3º TRIM	TOTAIS
Receita Minerva - DIPJ	42.348.457,61	107.503.143,32	140.393.923,28	322.581.600,89	273.703.518,01	886.530.643,11
Receitas Omitidas	6.788.018,80	0	19.429.031,98	0	26.845.815,08	53.062.865,86
Outras Receitas	1.100.186,48	3.799.156,97	5.277.740,87	16.498.418,27	44.915.140,13	71.590.642,72
Receitas Interpostas	(6.852.496,53)	(5.952.163,30)	(13.580.294,43)	(23.921.459,10)	(4.362.066,56)	(54.668.479,92)
Custos/Despesas	(40.234.076,09)	(100.237.287,09)	(136.620.996,18)	(292.538.212,00)	(242.445.579,88)	(812.076.151,24)
Despesas	(655.043,81)	0	(1.143.040,00)	0	(2.859.079,30)	(4.657.163,11)
Outras Despesas	(4.157.448,59)	(11.823.160,83)	(10.092.656,87)	(48.305.388,82)	(84.612.120,07)	(158.990.775,18)
Despesas INPSS	(3.006.632,98)	(3.192.677,33)	(3.329.964,24)	(4.991.816,64)	(1.639.433,63)	(16.160.524,82)
Despesas PIS/COFINS	0		0	0	(16.067.925,70)	(16.067.925,70)
Receitas Interpostas	0	55.260.880,21	60.015.503,23	64.532.772,29	5.075.984,09	184.885.139,82
Custos/Despesas Interp.	0	(55.500.406,35)	(64.674.802,04)	(66.151.993,78)	(5.344.591,84)	(191.971.794,01)
Receitas ICC	(1.590.986,34)	(3.595.405,94)	(14.134.534,55)	(6.095.204,55)	0	(25.416.131,38)
Resultado	(6.260.821,45)	(13.737.920,34)	(18.760.088,95)	(38.391.283,44)	(6.790.339,67)	(83.939.653,85)

Nesta planilha, a recorrente incluiu as receitas auferidas e excluiu os custos e despesas operacionais realizadas pelas interpostas pessoas jurídicas (CBS e RGO) e as despesas com INSS e PIS/COFINS rateados pelos respectivos anos-calendário da ocorrência dos fatos geradores (doc. 85, do recurso voluntário, fl. 4610), discriminadas mensalmente e relativamente aos anos-calendário de 1988, 1999, 2000, 2001 e 2002, como segue:



ANO CALENDÁRIO	RECEITAS INTERPOSTAS	VENDAS ICC P/ INTERPOSTAS	DESPESAS FRETE/ICMS	TOTAIS
1998	6.852.496,53	1.590.986,34	0	8.443.482,87
1999	5.952.163,30	3.595.405,94	0	9.547.569,24
2000	13.397.189,43	14.134.534,55	0	27.531.723,98
2001	23.921.459,10	6.095.204,55	0	30.016.663,65
2002	4.362.6066,56	0	16.067.925,70	20.429.992,26
TOTAIS	54.485.374,92	25.416.131,38	16.067.925,70	95.969.432,00

COFINS E PIS/FATURAMENTO

A recorrente expôs as bases de cálculo de COFINS e PIS/FATURAMENTO conforme planilha anexada a fl. 4613, e pleiteando exclusões das seguintes parcelas das bases de cálculo mensais para a incidência de COFINS e PIS/FATURAMENTO:

LARANJA PARA ICC MINERVA	R\$ 25.416.131,38
ICC MINERVA PARA LARANJA	R\$ 3.855.532,45
SERVIÇOS DE ABATE	R\$ 12413.223,01

Entretanto, a decisão de 1º grau, já excluiu das bases de cálculo da COFINS e PIS/FATURAMENTO a coluna correspondente a LARANJA PARA ICC MINERVA, totalizando R\$ 25.416.131,38 e parte das receitas relativas aos SERVIÇOS DE ABATE, nos anos-calendário de 1999 e 2001, respectivamente, de R\$ 3.855.532,45 e R\$ 1.579.248,00.

Desta forma, as bases de cálculo de COFINS e PIS/FATURAMENTO em litígio correspondem às parcelas relativas às vendas da ICC MINERVA para as empresas 'LARANJA', da coluna 4, totalizando R\$ 42.072.151,91 e às receitas de prestação de serviços de abate nos anos-calendário de 1998 e 2000, respectivamente, de R\$ 4.032.200,00 e R\$ 2.946.242,56, totalizando R\$ 49.050.594,47 (a planilha, de fl. 13, registra R\$ 49.050.594,76, ou seja, uma diferença de R\$ 0,29, decorrente de erro de digitação de centavos).

A recorrente aduz que as receitas de vendas da ICC MINERVA bem como as receitas de prestação de serviços de abate para as pessoas jurídicas consideradas inaptas não representam receitas brutas porque inexistindo empresas ditas 'laranjas' não constituem vendas, mas sim simples transferência.

MULTA QUALIFICADA

A recorrente contesta a aplicação da multa qualificada de 150% sobre o valor dos tributos e contribuições exigidas.

A contestação funda-se no fato de a imputação fiscal ter se restringido à seguinte descrição da irregularidade: omissão de receitas decorrentes da falta de escrituração, nos livros contábeis, das notas fiscais emitidas pela Indústria e Comércio de Carnes Minerva Ltda. e, portanto, a infração apontada refere-se tão somente ao descumprimento de obrigações

acessórias relacionadas com a escrituração contábil e inexiste qualquer indicação de que o sujeito passivo tenha alterado o fato gerador dos tributos e contribuições mediante a utilização de dolo, fraude ou simulação.

Em defesa de sua tese, a recorrente menciona os acórdãos proferidos pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, nos recursos nº 124.645, 127.761 e 127.256.

CONCLUSÃO E PEDIDO

Com estas considerações, a recorrente arremata:

a) o procedimento fiscal ao constatar a inexistência de pessoas jurídicas, não eliminou os efeitos das operações entre as mesmas, o que teve como consequência a majoração indevida das bases de cálculo nos diferentes tributos, e considerando-se, ainda, a própria lógica da decisão da Delegacia de Julgamento decorrente de recurso da Recorrente, e que determinou novas diligências, significa que já concordou com as exclusões de parte dos valores objeto deste recurso das bases de cálculo acima fundamentadas, pois restou demonstrado que não existem diferenças de tratamento entre as vendas do ICC Minerva Ltda., para as interpostas pessoas;

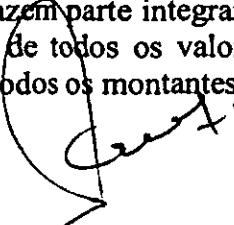
b) a fiscalização deixou de considerar os encargos contabilizados no mês de dezembro de 2002, efetivamente ocorridos no valor de R\$ 16.067.925,70;

c) não foram considerados os encargos efetivamente ocorridos referentes às contribuições ao INSS, regularmente atestadas pela fiscalização da referida autarquia, e devidamente confessados no PAES de forma irretratável, no montante de R\$ 4.166.670,54;

d) ocorreu aplicação indevida da multa de 150% sobre os valores de omissão de receitas; e,

e) requer a juntada e declara a recorrente que fazem parte integrante do recurso voluntário as planilhas de cálculo e demonstrativo analítico de todos os valores e parcelas envolvidas com as considerações efetuadas, reiterando-se que todos os montantes encontram-se alicerçados em documentação comprobatória.

É o relatório.



Voto

Conselheiro IRINEU BIANCHI, Relator

Examinam-se os recursos de ofício e o voluntário tendo em vista que o arrolamento de bens foi aceito pela autoridade preparadora do processo.

RECURSO DE OFÍCIO – COFINS E PIS/FATURAMENTO

O recurso de ofício versa a exclusão da base de cálculo de COFINS e PIS/FATURAMENTO, as parcelas correspondentes às receitas decorrentes de vendas pelas pessoas jurídicas consideradas inexistentes ('laranjas') para a ICC MINERVA – Indústria e Comércio de Carnes Minerva Ltda. e, também, as receitas de prestação de serviços de abate da ICC MINERVA para as pessoas jurídicas consideradas inexistentes.

Com a expedição do Ato Declaratório Executivo de nº 18 e 19, de 19 de agosto de 2003 e nº 20, de 20 de agosto de 2003 pelo Delegado da Receita Federal em Franca(SP) todas as operações realizadas pelas pessoas jurídicas consideradas existentes: LEMAR AGROINDUSTRIAL LTDA., CBS COMERCIAL E INDUSTRIAL LTDA. e RGO AGRO INDUSTRIAL LTDA. foram adjudicadas à INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CARNES MINERVA LTDA.

Se as pessoas jurídicas foram consideradas inaptas e canceladas as respectivas inscrições no CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, as operações entre estas e a autuada são consideradas transferências internas dentro da mesma pessoa jurídica e, portanto, estas operações não geram receitas.

Da mesma forma, as parcelas contabilizadas na ICC MINERVA como receitas de prestação de serviços de abate de gado para as empresas inexistentes não podem ser computadas como receitas operacionais, porque já estavam incluídas nas receitas da autuada.

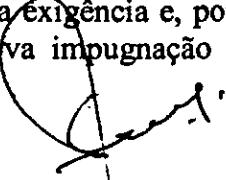
Desta forma, a exclusão da receita bruta da ICC MINERVA daquelas parcelas que representam simples transferência interna da autuada está correta e, portanto, a decisão recorrida não merece qualquer crítica por parte deste Colegiado, motivo por que deve ser negado provimento ao recurso de ofício interposto pela autoridade julgadora de 1º grau.

RECURSO VOLUNTÁRIO

A preliminar de cerceamento do direito de defesa argüida pelo sujeito passivo não procede.

De fato, as diligências realizadas pela fiscalização em cumprimento a determinação da autoridade julgadora de 1º grau tiveram como finalidade a identificação e confirmação de parcelas de receitas, custos e despesas que a impugnante solicitou fossem excluídas das bases de cálculo.

Destas diligências não resultou qualquer agravamento da exigência e, portanto, de acordo com o artigo 20, do Decreto nº 70.235/72, não cabe nova impugnação e, por consequência, inaplicável o alegado prazo de 30 (trinta) dias.



Assim, a preliminar suscitada deve ser rejeitada.

O litígio será examinado por grupo de tributos face às implicações de um lançamento nos outros lançamentos, o que exige explicitação cuidadosa do ocorrido e de acordo com as bases de cálculo objeto do litígio.

IRPJ E CSLL

Para melhor compreensão do que se discute sobre a incidência de IRPJ e CSLL, apresenta-se a seguinte planilha, com as respectivas bases de cálculo:

TRIMESTRE ANO	RECEITA BRUTA LEMAR	IRPJ - LUCRO ARBITRADO	CSLL - LUCRO ARBITRADO	RECEITA OMITIDA ICC MINERVA	LUCRO REAL APÓS COMPENSAÇÃO PREJUIZO FISCAL	CSLL APÓS COMPENSAÇÃO BASE NEGATIVA
1º TRIM/1998	0	0	0	3.185.484,25	2.187.966,84	2.187.966,84
2º TRIM/1998	10.694.547,46	1.026.676,56	1.283.345,70	250.358,76	108.339,84	108.339,84
3º TRIM/1998	14.431.294,46	1.385.404,27	1.731.755,34	0	0	0
4º TRIM/1998	21.470.507,09	2.061.168,68	2.576.460,85	1.299.225,77	557.837,14	557.837,14
1º TRIM/1999	3.579.016,00	343.585,54	429.481,92	0	0	0
2º TRIM/1999	0	0	0	0	0	0
3º TRIM/1999	0	0	0	0	0	0
4º TRIM/1999	0	0	0	0	0	0
1º TRIM/2000	0	0	0	1.820.422,98	1.074.753,11	1.074.753,11
2º TRIM/2000	0	0	0	5.369.511,02	3.486.242,23	3.486.242,23
3º TRIM/2000	0	0	0	204.992,86	33.056,19	33.056,19
4º TRIM/2000	0	0	0	454.712,62	171.303,87	171.303,87
1º TRIM/2002	0	0	0	1.781.964,66	725.886,34	725.886,34
2º TRIM/2002	0	0	0	7.347.043,68	4.676.171,18	4.676.171,18
3º TRIM/2002	0	0	0	13.068.037,05	10.890.965,44	10.040.598,61
TOTAIS	50.175.365,01	4.816.835,05	6.021.043,81	34.781.753,65	23.912.522,18	23.062.155,35

A planilha acima mostra que no caso de IRPJ e CSLL foram identificadas duas formas de lançamento: arbitramento de lucro e tributação da receita omitida, no período de 2º trimestre de 1998 e 1º trimestre de 1999, o que será examinado separadamente.

Apuração de Resultados mediante arbitramento de Lucro – período de 2º trimestre de 1998 a 1º trimestre de 1999, concomitantemente com a apuração por lucro real e tributação da receita omitida, no período de 1º, 2º e 4º trimestre de 1998.

Constata-se que no 2º, 3º e 4º trimestre de 1998, houve incidência de IRPJ e CSLL sobre o lucro arbitrado e, concomitantemente, foi tributado o lucro real e lucro líquido apurados, no período de 1º, 2º e 4º trimestre de 1998, respectivamente, pelo IRPJ e CSLL.

Este fato, ou seja, a tributação de lucro real ou lucro líquido e o lucro arbitrado no mesmo período merece uma análise mais detalhada porque a legislação de regência não autoriza este tipo de tributação.



De fato, quando o artigo 44 do Código Tributário Nacional estabelece que a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis não autoriza a concomitância de duas ou mais formas de apuração.

O Decreto-lei nº 1.598/77 disciplina a apuração de resultados através de lucro real enquanto que o arbitramento de lucro sempre esteve sob a regência de normas específicas: art. 7º e 8º do DL 1.648/78, arts. 13 e 14, § único, da Lei nº 8.218/91, art. 62 da Lei nº 8.383/91 e art. 21 da Lei nº 8.541/92.

O Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 (RIR/94), determina que o lucro real será apurado na forma estabelecida no subtítulo II e o lucro arbitrado será apurado na forma do subtítulo IV e, também, o Decreto nº 3000, de 23 de março de 1999 (RIR/99), estabelece a forma de apuração na forma de lucro real no subtítulo III e a apuração do lucro pelo arbitramento no subtítulo V e, portanto, as duas formas de apuração não podem coexistir no mesmo período de apuração.

Desta forma e tendo em vista que o sujeito passivo conformou-se com parte do lançamento pelo lucro arbitrado solicitou a inclusão do débito confessado no PAES e, portanto, não está sendo objeto de litígio, impõe-se o cancelamento do lançamento relativo à receita omitida nos 1º, 2º e 4º trimestres de 1998.

Entretanto, cabe a segregação de parte da receita bruta da LEMAR AGROINDUSTRIAL LTDA. - LEMAR que foi objeto de impugnação que o sujeito passivo solicitou a exclusão de parcelas correspondentes às vendas da LEMAR para a INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CARNES MINERVA LTDA. - ICC MINERVA, no total de R\$ 1.590.986,34 e, também, as vendas da ICC MINERVA para a LEMAR, no montante de R\$ 2.819.181,86.

A decisão de 1º grau aceitou a tese de que não poderia compor o montante da receita bruta para fins de incidência de COFINS e PIS/FATURAMENTO, as vendas registradas de LEMAR para a ICC MINERVA e, portanto, se não constitui receita bruta de venda da LEMAR por se tratar de simples transferência para a ICC MINERVA, esta parcela identificada de R\$ 1.590.986,34, não poderia compor a receita bruta para fins de arbitramento de lucro de IRPJ e nem de CSLL.

Impõe-se, pois, a exclusão da receita bruta da LEMAR, da parcela de R\$ 1.590.986,34, no período de 1º de abril de 1998 a 31 de janeiro de 1999, como demonstrado, a fl. 08, do relatório acima.

MÊS/ANO	RECEITA BRUTA - LEMAR	RECEITA BRUTA CONFESSADA	EXCLUSÃO ACEITA LEMAR P/ MINERVA	SALDO RECEITA P/ ARBITRAMENTO
ABR/1998	2.034.336,57	1.946.526,07	87.482,00	328,50
MAI/1998	4.438.074,06	4.283.172,86	154.820,20	81,00
JUN/1998	4.222.136,83	4.046.701,63	175.435,20	0
2º TRIM/1998	10.694.547,46	10.276.400,56	417.737,40	409,50
JUL/1998	4.508.384,93	3.897.225,71	212.560,80	398.598,42
AGO/1998	4.554.061,86	4.089.532,36	188.510,80	276.018,70
SET/1998	5.368.847,67	4.583.093,60	176.277,80	609.476,27
3º TRIM/1998	14.431.294,46	12.569.851,67	577.349,40	1.284.093,39
OUT/1998	5.215.231,10	4.683.616,89	208.377,09	323.237,12

NOV/1998	4.994.882,49	4.768.025,48	196.184,16	30.672,85
DEZ/1998	11.260.393,50	9.888.286,30	191.338,20	1.180.769,00
4º TRIM/1998	21.470.507,09	19.339.928,67	595.899,45	1.534.678,97
JAN/1999	3.579.016,00	3.579.016,00	0	0
1º TRIM/1999	3.579.016,00	3.579.016,00	0	0
TOTAL	50.175.365,01	45.765.196,90	1.590.986,34	2.819.181,86

Quanto ao montante de R\$ 2.819.181,86 que a recorrente solicita seja excluído da receita bruta da LEMAR e que serviu de arbitramento de lucro, não cabe a exclusão pleiteada porque em se tratando de venda da ICC MINERVA para a LEMAR, aquela parcela não está computada na venda da LEMAR. A rigor esta parcela corresponderia a um custo na LEMAR, cujo fato não foi objeto de cogitação porque não foi apurado o lucro líquido nem lucro real, mas sim arbitramento de lucro no período de 2º trimestre de 1998 ao 1º trimestre de 1999.

Tributação de Omissão de Receitas - Apuração de Resultados através de lucro real no período de 2º trimestre de 1999 a 3º trimestre de 2002

No período correspondente ao 2º trimestre de 1999 a 3º trimestre de 2002, a fiscalização tributou a omissão de receita como lucro real.

A autoridade julgadora de 1º grau não aceitou quaisquer custos ou despesas operacionais pleiteados pelo sujeito passivo porque os encargos não estavam contabilizados. Não aceitou também, porque o custo de uma empresa representa receita de outra e a receita de uma empresa representa custo de outra, de forma que se anulariam sem produzir qualquer efeito para fins de apuração do lucro líquido e consequentemente do lucro real.

Relativamente aos custos e receitas ou receitas e custos de pessoas jurídicas consideradas 'laranjas', a decisão recorrida não merece qualquer reparo porquanto em se tratando de compras e vendas devidamente escrituradas nos livros fiscais ou contábeis, os valores se anulam entre si, porquanto os custos de uma empresa representam vendas de outra empresa e as vendas de uma empresa constituem custos para a outra empresa.

Entretanto, as despesas relacionadas com as contribuições para COFINS e PIS/FATURAMENTO, bem como para INSS e ICMS são custos ou despesas de natureza tributária e previstas como dedutíveis na determinação do lucro real segundo regime de competência, desde o advento do art. 41, da Lei nº 8.981, de 1995.

Desta forma, independentemente da confissão da dívida ou do levantamento efetuado pela auditoria fiscal, estes encargos devem ser apropriados ou incorridos no período da ocorrência do fato gerador.

Além disso, conforme alegação do sujeito passivo, as pessoas jurídicas ditas 'laranjas' mantinham sua escrituração contábil, com apuração de seus respectivos resultados, contabilizando, inclusive os estoques (inicial e final) que deveriam ter sido computados na determinação do lucro líquido e consequentemente do lucro real.

Em se tratando de estoques (inicial e final) regularmente contabilizados nas pessoas jurídicas e cujas receitas consideradas omitidas foram computadas como base de cálculo (lucro real) não poderiam ser ignorados na reconstituição do lucro real.

Outrossim, a decisão de 1º grau registrou a seguinte assertiva, a fl. 4485:

Na apuração do lucro real, a base de cálculo é o lucro contábil ajustado. Neste caso são consideradas como deduções da receita bruta as despesas e os custos incorridos no período. O Fisco, no lançamento em questão, preferiu reconhecer a apuração pontual das empresas, mesmo caracterizando-as como interpostas pessoas, e tributar em separado a receita omitida.

Como se vê, a decisão de 1º grau admitiu que as despesas e os custos não só podem como devem ser deduzidos da receita bruta como incorridos no período, mas não autorizou as deduções pleiteadas pelo impugnante e, além disso, homologou a tributação em separado da receita omitida.

A tributação em separado da receita omitida foi estabelecida pelos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, mas esta forma de tributação foi revogada pelo artigo 36 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e esta mesma lei, em seu artigo 24, estabeleceu o seguinte:

Art. 24 – Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

Desta forma, desde o dia 1º de janeiro de 1996, não mais subsiste a forma de tributação em separado da receita omitida para fins de incidência de IRPJ e, a partir de noventa dias da publicação da Lei nº 9.249/95, a tributação em separado do lucro líquido para a incidência de CSLL.

Nestas condições, não pode subsistir a tributação em separado da receita omitida e pretendida nestes autos relativamente a IRPJ e CSLL, no período de 2º trimestre de 1999 a 3º trimestre de 2002, motivo por que propõe o cancelamento do lançamento.

COFINS e PIS/FATURAMENTO

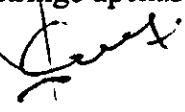
Conforme explicitado no relatório acima, a recorrente solicita a exclusão da base de cálculo da contribuição para COFINS e PIS/FATURAMENTO, as parcelas identificadas na planilha, de fl. 19, do relatório acima, correspondentes a:

a) vendas/transferências de ICC MINERVA para ‘laranja’, totalizando R\$ 42.072.151,91; e

b) receitas de prestação de serviços de abate de gado pela ICC MINERVA para ‘laranjas’, totalizando R\$ 12.413.223,01.

Os valores correspondentes às vendas/transferências de empresas ditas ‘laranjas’ para a ICC MINERVA, no montante de R\$ 25.416.131,38, já foram excluídos da base de cálculo de COFINS e PIS/FATURAMENTO, na decisão de 1º grau.

Além disso, no que concerne às receitas de prestação de serviços de abate de gado, a decisão de 1º grau já excluiu as receitas dos anos-calendário de 1999 e 2001, nos montantes de R\$ 3.855.532,45 e R\$ 1.579.248,00 e, portanto, o litígio se restringe apenas aos anos-calendário de 1998 (R\$ 4.032.200,00) e 2000 (R\$ 2.946.242,56).



Nestes dois anos-calendário de 1998 e 2000, a decisão recorrida não autorizou a exclusão porque aquelas parcelas não estão incluídas nas parcelas tributadas, ou seja, a fiscalização já havia expurgado conforme mapas anexadas as fls. 3487 e 3488.

De fato, os demonstrativos anexados, as fls. 4283 e 4286, comprovam a assertiva de que as receitas de prestação de serviços de abate de gado, por terem sido tributadas anteriormente, não foram computadas como receitas brutas e, portanto, não há como excluir as parcelas que nem foram incluídas.

Quanto ao montante de R\$ 42.072.151,91 relativas às vendas/transferências da ICC MINERVA para interposta pessoa jurídica, a decisão recorrida não aceitou a sua exclusão porque homologou a proposta da fiscalização no sentido de que somente poderia excluir se tratasse de receitas de vendas/transferências da ICC MINERVA – MATRIZ e que as exclusões pleiteadas referem-se às receitas de ICC MINERVA – FILIAL BONIFÁCIO que não estavam computadas nos autos de infração.

Por outro lado, no Termo de Informação Fiscal, de fls. 4225 4236 e mais precisamente, à fl. 4234, a fiscalização registra a seguinte assertiva:

5. Reflexos das transferências nas bases de cálculo do PIS e da COFINS

Impende analisar os reflexos das considerações acima sobre os lançamentos das contribuições calculadas sobre a receita operacional bruta, vez que a natureza destas bases de cálculo distingue do lucro líquido ajustado.

Naturalmente que somente as transferências entre a ICC e as interpostas pessoas refletem na receita operacional bruta considerada. Sendo assim, nota-se que as infrações apuradas subdividem-se na tributação das receitas operacionais das interpostas pessoas de um lado, e de outra parte as omissões de receitas decorrentes das receitas operacionais da ICC MINERVA.

Quanto às receitas da ICC MINERVA cabem as considerações do item 2, no que toca às transferências das interpostas pessoas para a indústria. Como também, as mesmas aduzidas para as omissões de receitas. Vale dizer, por não ter sido sofrido tributação, as transferências da ICC MINERVA para as interpostas pessoas nos anos-calendário de 1999 e 2001 não podem ser diminuídas.

Inclua-se o argumento de que no período objeto de tributação da omissão de receitas (anos-calendário 1998-2000-2002) não foram acrescidos às bases omitidas quaisquer valores da filial da ICC MINERVA de José Bonifácio, somente nas vendas da ICC MINERVA – MATRIZ, no que incorreto seu abatimento. Estas transferências iniciaram-se em maio/2000 (Nota Fiscal nº 2745 a fl. 2632) e findaram em maio/2002 (Nota Fiscal nº 33016, a fl. 2689). Logo, nada há de refletir nas bases de cálculo lançadas as transferências da ICC MINERVA para as interpostas pessoas. Para as demais transferências, repita-se, descabe a exclusão por não terem integrado as bases lançadas, uma vez tratar-se de notas fiscais componentes dos valores informados à SRF antes do início da fiscalização.

De acordo com a descrição acima, nos anos-calendário de 1999 e 2001, a fiscalização não computou as receitas omitidas da ICC MINERVA como base de cálculo da contribuição para COFINS e PIS/FATURAMENTO.

Aliás, este fato pode ser confirmado no demonstrativo elaborado pela própria recorrente e anexado, a fl. 4613 (doc. nº 88, anexo ao recurso voluntário) e confirmado nos demonstrativos anexos ao Auto de Infração da COFINS (fls. 2760 a 2763) e do PIS/FATURAMENTO (3487 a 3489), onde comprovam que foram computadas apenas as receitas omitidas nos anos-calendário de 1998, 2000 e 2002.

Quanto aos anos-calendário de 1998, 2000 e 2002, a fiscalização esclareceu que não foram acrescidas às bases de cálculo da contribuição para COFINS e PIS/FATURAMENTO, quaisquer vendas da filial ICC MINERVA, de José Bonifácio e, por este motivo, não caberia a exclusão das vendas/transferências da ICC MINERVA – Matriz para as interpostas pessoas jurídicas.

Ora, se as receitas da ICC MINERVA, de José Bonifácio sequer foram computadas como bases de cálculo de COFINS e PIS/FATURAMENTO não há razão fática e nem de direito para que estas parcelas sejam excluídas a título de vendas/transferências para as interpostas pessoas jurídicas.

Assim, o recurso voluntário não pode ser provido relativamente às bases de cálculo de COFINS e PIS/FATURAMENTO.

MULTA QUALIFICADA

Com a proposta de provimento parcial do recurso voluntário, o crédito tributário remanescente em litígio diz respeito a:

a) IRPJ e CSLL incidente sobre o lucro arbitrado na ICC MINERVA com base na parte da receita bruta escriturada na LEMAR AGROINDUSTRIAL LTDA., nos períodos de 1º de abril de 1998 a 31 de janeiro de 1999; e,

b) contribuição para COFINS e PIS/FATURAMENTO incidente sobre receitas escrituradas na LEMAR AGROINDUSTRIAL LTDA., RGO AGROINDUSTRIAL LTDA., CBS COMERCIAL E INDUSTRIAL LTDA e receita omitida na INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CARNES MINERVA LTDA., nos anos-calendário de 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002.

A multa de lançamento de ofício de 150%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, foi calculada sobre o crédito tributário remanescente e que corresponde, na origem, às receitas brutas escrituradas nos livros fiscais e contábeis das pessoas jurídicas consideradas inaptas e canceladas as suas inscrições no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas.

Embora estas pessoas jurídicas tenham sido consideradas inaptas e 'laranjas', não paira qualquer dúvida que as receitas que serviram de bases para o cálculo dos tributos devidos estavam devidamente escrituradas e documentadas em notas fiscais regularmente emitidas.



Com a emissão das notas fiscais, os respectivos fatos geradores não foram ocultados e as obrigações acessórias subsequentes tais como a escrituração fiscal, apresentação de DCTF e DIPJ foram cumpridas.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 que dispõe:

Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuições:

(...)

II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

Os casos de evidente intuito de fraude estão definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 que tem as seguintes redações:

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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

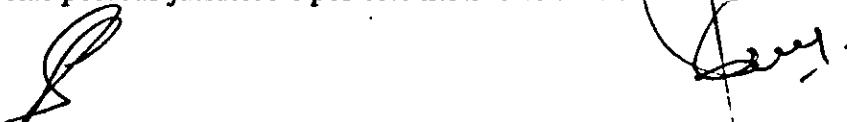
Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir seu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

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72."

A fiscalização entendeu que no caso dos autos, estaria caracterizado o conluio entre as pessoas jurídicas envolvidas e expressou o seu entendimento nos seguintes termos (fls. 67, no Termo de Verificação Fiscal):

No caso em tela, caracterizado está que houve conluio entre as pessoas jurídicas visando à sonegação fiscal, vez que houve atividade dolosa a impedir o conhecimento por parte das autoridades fazendárias da ocorrência da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. Nas diversas infrações apuradas restou claro que a atividade dolosa esteve presente, afinal houve a criação de interpostas pessoas para a finalidade que se comprovou, assim como a existência de controle contábil e operacional a margem da escrituração da Indústria e Comércio de Carnes Minerva Ltda.

Fundamentalmente, a aplicação da multa qualificada deu-se em virtude da criação de interpostas pessoas jurídicas e por este motivo estaria caracterizado o conluio.



Entretanto, quando a autoridade administrativa baixou os atos declaratórios e considerou que aquelas pessoas jurídicas eram inaptas e canceladas as respectivas inscrições no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, o alegado conluio não poderia mais ser o fundamento para a qualificação da multa de lançamento de ofício posto que toda a documentação e escrituração contábil e fiscal de todas as pessoas jurídicas foram colocadas à disposição da autoridade lançadora.

Se havia algum indício de irregularidade que teria sido praticada pelo sujeito passivo na criação de interpostas pessoas jurídicas, esta irregularidade foi eliminada pela própria autoridade fiscal com a expedição de atos declaratórios e o lançamento fiscal deu-se com base, exclusivamente, em documentos e registros contábeis e fiscais apresentados pelo sujeito passivo.

Além disso, as notas fiscais objeto de retificação da escrituração nos livros fiscais Livro Registro de Saída de Mercadorias continham irregularidades que poderiam ter sido imputadas como fraude ou sonegação, mas estas irregularidades não foram descobertas pela fiscalização, mas sim apontadas pelo sujeito passivo que retificou a escrituração e apresentou espontaneamente para a autoridade fiscal, embora estivesse sob ação fiscal.

Desta forma, se havia motivação suficiente para a aplicação da multa qualificada, no decorrer da fiscalização as diversas irregularidades foram seqüencialmente eliminadas e, no momento do lançamento, restou apenas a infração conhecida como declaração inexata.

O conceito de DECLARAÇÃO INEXATA está definido no artigo 841 do RIR/99 que estabelece:

Art. 841 – O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo:

(...)

III – fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida.”

Como se vê, a omissão de qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar constitui simples declaração inexata e não comporta presunção de fraude, sonegação ou conluio tal como definido nos artigos 71, 72 e 73 do RIR/99.

Nos casos de declaração inexata, a jurisprudência administrativa tem sido consagrada no sentido de que não cabe a multa qualificada conforme as seguintes ementas¹:

PENALIDADE. MULTA AGRAVADA. *A formulação de declaração inexata enseja o lançamento de ofício, mas não autoriza o agravamento da penalidade. (Ac. 103-21.780, de 11/11/2004 – DOU de 28/12/2004).*

PENALIDADE AGRAVADA. *Não se aplica a penalidade nos casos em que, embora a empresa tenha feito declaração inexata, informando receitas a menor, as receitas foram apuradas pela fiscalização a partir*

¹ BRASIL. Conselhos de Contribuintes. Disponível em www.conselhos.fazenda.gov.br e acesso em 23/05/2005.



dos valores escriturados em livros fiscais (Ac. 101-92.700, de 09/06/1999).

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. A apresentação da declaração inexata, por si só, não comporta a imputação de evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio para fins de aplicação da multa qualificada. (Ac. 101-94.189, de 13/05/2003).

É incontestável, pois, que nos casos de simples declaração inexata não cabe a aplicação da multa qualificada. No caso dos autos, se havia alguma conduta que evidenciasse intuito de dolo ou fraude, falsidade ideológica, falsidade documental ou simulação relativamente à ocorrência do fato gerador, o fato não foi aproveitado pela fiscalização que efetuou o lançamento com base, única e exclusivamente, na diferença entre a escrituração fiscal e escrituração contábil.

Esta é a minha convicção. O lançamento está fundado com base na diferença entre a escrituração fiscal e contábil.

Entretanto, se persistir dúvidas se a irregularidade inicial quanto da criação de interpostas pessoas jurídicas e na emissão de documentos fiscais sobreponem-se a infração capitulada pela fiscalização seria a hipótese de aplicação do disposto no artigo 112 e seus incisos do Código Tributário Nacional, ou seja, na dúvida adota-se a alternativa mais favorável ao sujeito passivo, reduzindo o percentual da multa de lançamento de ofício de 150% para 75%.

CONCLUSÃO

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e quanto ao recurso voluntário rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de ampla defesa e, no mérito, dar provimento parcial do recurso voluntário, para:

a) excluir do litígio, a receita bruta que serviu para o arbitramento de lucro para incidência de IRPJ e CSLL, as seguintes parcelas: R\$ 417.737,40, R\$ 577.349,40 e R\$ 595.899,45, respectivamente no 2º, 3º e 4º trimestres de 1998;

b) excluir a tributação de IRPJ e CSLL em separado da receita omitida, como lucro real, no período de 1º trimestre de 1998 a 3º trimestre de 2002;

c) reduzir o percentual da multa de lançamento de ofício de 150% para 75% dos lançamentos expressos nestes autos, com fundamento no artigo 112 e seus incisos do código Tributário Nacional.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2007.

IRINEU BIANCHI