



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

Processo nº 13896.002873/2008-27
Recurso nº 99.999 Voluntário
Acórdão nº 1401-000.435 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2011
Matéria IRPJ/Reflexos
Recorrente NSCA COMÉRCIO DE ARTIGOS DE VESTUÁRIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

Omissão de Receitas. Relatórios Gerenciais. Comprovada, em relatórios gerenciais, as receitas auferidas mensalmente na atividade da empresa, procedente configura-se a imputação de omissão de receitas se apurada divergências com as receitas escrituradas e declaradas ao Fisco.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. Provado que cerca de metade das receitas auferidas na atividade eram, reiterada e sistematicamente, omitidas na escrituração comercial e nas declarações apresentadas ao Fisco, configurado está o evidente intuito de fraude, na medida em que, mediante tal procedimento, a contribuinte visava justamente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores ocorridos ao longo do ano-calendário, de modo a evitar o pagamento dos tributos devidos.

DECADÊNCIA.DOLO.FRAUDE.SIMULAÇÃO.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA . SÓCIOS ADMINISTRADORES.

Não existe na legislação tributária hipótese de atribuição direta de responsabilidade solidária aos sócios administradores das pessoas jurídicas.

Nos termos da legislação em vigor, tanto nos casos do art. 124, como dos arts. 135 e 137, todos do CTN, há necessidade de comprovação de fato jurídico tributário, distinto da ocorrência do fato gerador, capaz de permitir a inclusão dos sócios e/ou administradores no pólo passivo da relação jurídica tributária.

No caso do art. 124 do CTN, é necessária a identificação da hipótese normativa aplicável ao caso concreto: (i) o interesse comum na situação que

constitua o fato gerador da obrigação principal as pessoas que tenham; ou (ii) a expressa previsão na legislação ordinária.

Verificada a ocorrência de interesse comum, para fundamentar a atribuição de responsabilidade solidária aos administradores, deve a fiscalização constituir tal fato jurídico no lançamento, mediante a competente descrição dos fatos, corroborada pelas provas cabíveis.

ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA A falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, decorrente do cometimento de infração tributária, implica na multa de 50%, aplicada isoladamente, sobre o valor que deixou de ser recolhido a título de estimativa.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício exigida por falta de pagamento dos tributos devidos na apuração anual, e a multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, têm hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas. De acordo com as expressas disposições legais, a incidência de multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA AGRAVADA - JUSTIFICATIVA - O agravamento da multa de ofício só é cabível quando reste comprovado nos autos que o contribuinte deixou de atender a intimações para prestar esclarecimentos, o que se caracteriza pelo silêncio do Contribuinte diante da intimação. Quando se verifica que durante a ação fiscal o Contribuinte respondeu às intimações, tentando comprovar a inexistência de infrações, resta afastada a hipótese de agravamento da multa de ofício,

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Por estarem sustentados na mesma matéria fática, os mesmos fundamentos devem nortear a manutenção parcial das exigências lançadas por via reflexa.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de decadência e, preliminarmente, no mérito, considerar válidas as provas da omissão de receitas. Pelo voto de qualidade, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, quanto à integridade do lançamento, vencidos o relator que reconhecia a redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL no montante dos custos referentes à importação subfaturada, assim como do PIS e COFINS lançados, e os conselheiros Alexandre Antônio Alkmim Teixeira e Karem Jureidini Dias, que reconheciam a nulidade do auto de infração pela caracterização de hipótese de arbitramento. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso quanto à multa qualificada e dar provimento ao recurso quanto à multa agravada. Pelo voto de qualidade, no tocante à multa isolada, negar provimento ao recurso, vencidos o relator e a conselheira Karem Jureidini Dias, que afastavam a multa até o limite do tributo devido e o conselheiro Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, que a exonerava totalmente. Designado o conselheiro Antônio Bezerra Neto para redigir o voto vencedor. Por unanimidade de votos, dar parcial provimento para afastar a glosa dos pagamentos a beneficiários identificados demonstrados no anexo VII do Termo de Verificação Fiscal. Por unanimidade de votos, dar

provimento aos recursos dos responsáveis solidários para afastar a responsabilidade solidária. Designado o Conselheiro Antônio Bezerra Neto para redigir o voto vencedor.

Assinado digitalmente

Viviane Vidal Wagner - Presidente

Assinado digitalmente

Maurício Pereira Faro – Relator

Assinado digitalmente

Antônio Bezerra Neto – Redator designado.

Participaram do julgamento os conselheiros Viviane Vidal Wagner, Karem Jureidini Dias, Alexandre Antônio Alkmin Teixeira, Antônio Bezerra Neto, Mauricio Pereira Faro e Fernando Luiz Gomes de Mattos.

Relatório

Trata de recurso voluntário que julgou procedente o auto de infração e de recurso de ofício em razão do afastamento da imputação de responsabilidade solidária aos sócios-administradores.

Por economia processual transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador *a quo*.

“Trata-se de autos de infração à legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas —IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL e das Contribuições para o Programa de Integração Social — PIS e o Financiamento da Seguridade Social — Cofins, que constituíram o crédito tributário no montante de R\$256.021.963,00, incluídos o principal, a multa de ofício qualificada e a multa de ofício agravada, os juros de mora e as multas e juros isolados, devidos até a data da lavratura, tendo em conta a apuração nos anos-calendário de 2003 e 2004, das irregularidades assim descritas no Termo de Constatação de fls. 771/784, parte integrante da peça acusatória:

2 - DESENVOLVIMENTO DA AÇÃO FISCAL

A ação fiscal teve início em 14/06/07, quando o sujeito passivo tomou ciência do Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.13.00-2007-00245-9 e do Termo de Início da Ação

Fiscal. Através do citado Termo, intimamos o sujeito passivo a fornecer, no prazo de 20 (vinte) dias contados da ciência, informações visando a análise do IRPJ relativo aos anos-calendário 2002 a 2004 e ao IRRF relativo aos anos-calendário 2003 e 2004. Entre outros documentos foram solicitados: a) Livros Diário e Razão do período 2002 a 2004, b) arquivos magnéticos do referido período contendo os lançamentos contábeis e de saldos mensais, nos moldes da IN SRF nº 86/01 e Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15/01 e c) cópia do Contrato Social vigente em 01/01/02 e alterações contratuais posteriores, assim como declaração informando a totalidade das ações judiciais, que porventura o sujeito passivo tivesse impetrado, relativamente a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

Em correspondência datada de 10/07/07, recebida em 11/07/07, o sujeito passivo forneceu apenas cópia do contrato social consolidado em 12/08/02, alterações contratuais até a data de 08/02/07 e atas de reunião dos sócios quotistas nas datas de 02/02/04, 06/04/05, 15/03/06 e 18/09/06. Relativamente aos demais itens solicitados o sujeito passivo requereu prazo adicional de 60 (sessenta) dias para sua apresentação, uma vez que *'muitos foram apreendidos por ocasião da operação Narciso, sendo que parte deles está em poder da própria Receita Federal'*.

Em 12/07/07 lavramos o Termo de Intimação Fiscal nº 01, cuja ciência pelo sujeito passivo ocorreu na mesma data, indeferindo a extensão de 60 (sessenta) dias no prazo para atendimento dos itens solicitados no Termo de Início da Ação Fiscal, reintimando o sujeito passivo a apresentar os itens faltantes no prazo de 10 (*dez*) dias e intimando-o a apresentar cópia das demonstrações financeiras analíticas relativas aos exercícios encerrados em 31/12/02, 31/12/03 e 31/12/04.

Em correspondência datada de 02/08/07, recebida na mesma data, o sujeito passivo informou que *'não possui ações intentadas contra a Fazenda Nacional - União Federal, questionando tributos e/ou contribuições'*. No mesmo documento informou que *'os livros solicitados foram apreendidos pela operação Narciso, conforme comprova documento anexo - Ofício nº 000333/06- GAB/IRF/SPO'*. Referido ofício, datado de 24/03/06, dirigido à Dra. Maria Isabel do Prado, juíza da 2ª Vara Federal em Guarulhos, SP, pela Inspetoria da Receita Federal em São Paulo, solicita sejam fornecidas àquele órgão da RFB cópias de diversos documentos apreendidos, entre os quais os Livros Diário dos anos 2002 a 2004 e o Livro Razão do ano 2004. O sujeito passivo forneceu, ainda, CD contendo os arquivos magnéticos correspondentes aos Livros Diário e Razão do período 2002 a 2004, assim como cópia impressa das demonstrações financeiras dos mencionados períodos.

Em 28/08/07 lavramos o Termo de Intimação Fiscal nº 02, cuja ciência pelo sujeito passivo ocorreu em 31/08/07, para, entre outros itens, registrar que embora os arquivos magnéticos fornecidos não correspondessem às especificações da IN SRF nº 86/01 e Anexo único ao Ato Declaratório Executivo COVIS nº 15/01, atendiam às necessidades iniciais da fiscalização, no que dizia respeito ao acesso aos dados da escrita contábil do fiscalizado, uma vez que continham os dados do Livro Razão, Livro Diário, Plano de Contas e Balanceies do período 2002 a 2004.

No item 11 do Termo de Intimação em referência solicitamos ao sujeito passivo apresentar justificativa, em bases mensais, acompanhada de documentação comprobatória hábil e idônea, das diferenças constatadas pela fiscalização entre os valores de vendas líquidas declaradas pelo sujeito passivo à RFI3, nas DIRIs entregues, e os valores de vendas mensais líquidas de descontos da Dada, marca comercial do sujeito passivo, contidos no relatório **apreendido durante a Operação Narciso, com o título Vendas e Margem Bruta 2000 a 2004.**

Referido relatório contém, entre outros dados, os valores de vendas mensais do período de Janeiro de 2000 a Maio de 2004 e vendas mensais orçadas para o período Julho a Dezembro de 2004.

Em 04/09/07 o sujeito passivo protocolizou correspondência solicitando prazo adicional de 15 (quinze) dias para atendimento do Termo de Intimação Fiscal nº 02. Na correspondência datada de 27/09/07, recebida em 28/09/07, o sujeito passivo informou, relativamente ao solicitado no item 11 do mencionado temo, que *'Desconhecemos a origem de tal documento, bem como os números e valores nele constantes, sendo que as receitas auferidas pela fiscalizada nos períodos examinados, são aquelas efetivamente constantes da DIPJ já entregue e constante da escrita fiscal'*.

Em 08/11/07, o sujeito passivo tomou ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 04, no qual a fiscalização faz menção ao arquivo magnético intitulado "Acumulado2004.xls", o qual se encontrava em um dos discos rígidos apreendidos durante a Operação Narciso, para constatar que referido arquivo magnético consiste em diversas planilhas contendo o detalhamento de parte das vendas informadas no relatório com o Mulo Vendas e Margem Bruta 2000 a 2004. Referidas planilhas contêm as vendas realizadas pelas diversas unidades de negócio ou divisões comerciais da Daslu, em bases diárias e totalizadores mensais, do período de Janeiro de 2003 a Dezembro de 2004. No item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 04 solicitamos ao sujeito passivo justificar, em bases mensais, acompanhado de documentação hábil e idônea, as diferenças constatadas pela fiscalização entre os valores de vendas líquidas declaradas pelo sujeito passivo à RFB, na DIPJ do ano-calendário 2004, e os valores de vendas mensais do período de Junho a Dezembro de 2004, contidos nas referidas planilhas. No mesmo Termo de Intimação solicitamos a apresentação do último Balancete Patrimonial analítico apurado pelo sujeito passivo assim como da descrição e valor contábil dos bens integrantes do ativo permanente desse demonstrativo, em especial dos dados pertinentes aos imóveis e veículos. Em correspondência datada de 26/11/07, recebida em 27/11/07, o sujeito passivo respondeu ao intimado no item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 04 para informar que *'A Fiscalizada desconhece a origem de tais documentos, bem como os números e valores neles constantes, sendo que as receitas auferidas por ela nos períodos examinados são aquelas efetivamente constantes da DIPJ já entregue e constante da escrita fiscal'*.

Em 29/11/07 demos ciência ao sujeito passivo do Mandado de Fiscalização Complementar nº 08.1.13.00-2007-00245-9-1, o qual incluiu a fiscalização da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL relativa aos anos-calendário 2002 a 2004. Em 05/12/07 o sujeito passivo tomou ciência, por via postal, do Termo de Verificação e Encerramento Parcial da Ação Fiscal e dos Autos de Infração do IRPJ e CSLL, e tributação reflexa do IRPJ, relativos às infrações apuradas pertinentes ao ano-calendário 2002, objeto do Processo Administrativo Fiscal nº 10882.003318/2007-01. Em 27/03/08 o sujeito passivo tomou ciência do Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal nº01. Em 20/05/08 o sujeito passivo tomou ciência do Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal nº02. Em 20/06/08 o sujeito passivo tomou ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 08 solicitando a apresentação de arquivos magnéticos contendo a escrituração contábil do período de Novembro de 2006 a Maio de 2008, assim como o fornecimento de planilha informando os valores de tributos e contribuições a pagar contabilmente escriturados no referido período. Em correspondência datada de 15/07/08, recebida em 18/07/08, o sujeito passivo atendeu ao solicitado no Termo de Intimação Fiscal nº 08. Em 18/07/08 o sujeito passivo tomou ciência do Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal nº03. Em 29/07/08 o sujeito passivo tomou ciência de Termo de Informação comunicando a alteração da numeração do MPF de 08.1.13.00-2007-00245-9 para 08.1.28.00-2008-00427-0, a inclusão do período correspondente a Janeiro de

2005 na fiscalização do IRRF e a alteração da unidade da RFB responsável pela fiscalização de DRF de Osasco para DRF de Barueri. Na mesma data o sujeito passivo protocolizou correspondência datada de 23/07/08 encaminhando cópia de DCTF retificadora e de DARFs. Esclarecemos que os Termos e documentos citados neste item são apenas aqueles que guardam relação direta e imediata com a verificação ora relatada. Outros Termos, não expressamente referidos, foram lavrados no curso dos trabalhos de fiscalização e se relacionam diretamente com a auditoria do IRRF.

3- INFRAÇÕES APURADAS

3.1 - Considerações Iniciais

3.1.1 - Operação Narciso

A denominada Operação Narciso consistiu na gama de ações desenvolvidas em conjunto pela Receita Federal, Polícia Federal e Ministério Público Federal, a partir de indícios da prática de infrações tributárias e crimes contra a ordem tributária apurados pela Coordenação-Geral de Pesquisas e Investigações - COPEI da RFB.

As investigações desenvolvidas pela COPEI culminaram com a execução, em 13/07/05, de Mandados de Busca e Apreensão, expedidos pela 21ª Vara da Justiça Federal em Guarulhos, em 32 locais nos Estados do Espírito Santo, São Paulo, Paraná e Santa Catarina. Referidos mandados determinavam a 'BUSCA E APREENSÃO de computadores e/ou dados deles constantes e de documentos (de natureza fiscal, contábil ou diversa) que digam respeito à importação e exportação de mercadorias relacionadas à empresa LOMMEL EMPREENDIMENTOS COMERCIAIS S/A., CNPJ 07.205.428/0001-10, também conhecida como 'DASLU', ainda que de forma indireta, ou aos seus sócios ANTONIO CARLOS PIVA DE ALBUQUERQUE, CPF 886.676.698-49, e ELIANA MARIA PIVA DE ALBUQUERQUE TRANCHESI, CPF 135.211.178-04, destinados à prova de crime de descaminho e/ou crime contra a ordem tributária' Conto resultado da execução dos mandados judiciais, foi apreendida farta documentação, arquivos magnéticos e discos rígidos de computadores.

11.2 Lommel Empreendimentos Comerciais SIA

A empresa Lommel, constituída em 31/01/05, com o objeto social inicial de comércio atacadista de artigos do vestuário e acessórios, exceto profissionais e de segurança, passou a explorar a marca comercial 'DASLU' anteriormente detida pelo sujeito passivo.

De acordo com os contratos sociais do sujeito passivo e consultas à Junta Comercial do Estado de São Paulo – JUCESP (Anexo 1), à época da execução dos mandados de busca e apreensão os responsáveis pela administração da Lommel e do sujeito passivo eram Eliana Maria Piva de Albuquerque Tranches, com o cargo de Diretora Presidente, e Antonio Carlos Piva de Albuquerque, com o cargo de Diretor.

Nessa data, de acordo com esses documentos, Eliana Tranches detinha 40% (quarenta por cento) do capital social do sujeito passivo e, indiretamente, 39,96% (trinta e nove virgula noventa e seis por cento) do capital social da Lommel. Antonio Carlos Piva de Albuquerque detinha 20% (vinte por cento) do capital social do sujeito passivo e, indiretamente, 20% (vinte por cento) do capital social da Lommel.

3.1.3 - Relatório de Vendas

Nas operações de busca e apreensão executadas nas dependências da Lommel, situadas na Av. Chedid Jafet, nº 131, na cidade de São Paulo, SP, foi apreendida grande quantidade de documentos relativos à atividade dessa empresa, da Boutique Dasla, denominação anterior do sujeito passivo, e outros com a referência simplesmente à Das& Em particular, no 4º andar do edifício, onde se situava a Diretoria Geral, foi apreendido um relatório com o título "Vendas e Margem Bruta 2000 a 2004" e sub-títulos "Mês: Maio 2004" e "Diretoria Geral", com 115 folhas impressas ao qual passamos a nos referir doravante como "Relatório de Vendas".

Apesar do sujeito passivo, na resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 02, no qual nos referimos ao Relatório de Vendas, alegar que *'Desconhecemos a origem de tal documento, bem como os números e valores nele constantes'*, registramos que a apreensão desse documento, juntamente com outros, foi efetuada na presença de testemunhas, relacionado como item 31 do Auto de Apresentação e Apreensão lavrado por escrivães da Polícia Federal, lacrado com o lacre nº 241805.

Referido lacre foi rompido em 09/08/05, conforme Termo de Abertura de Lacre lavrado por Auditor da RFB, seu conteúdo foi devidamente relacionado, na presença de Andrea Menezes Macedo de Souza Aranha, CPF nº 134.561.048-39, procuradora do sujeito passivo, como item 1 do anexo ao termo de abertura do lacre. Resta provado, desta forma, que o alegado desconhecimento da origem do Relatório de Vendas pelo sujeito passivo carece de sustentação Mica, como demonstram os documentos aqui referidos.

Quanto ao conteúdo do Relatório de Vendas, constatamos que se trata de pormenorizado demonstrativo gerencial para acompanhamento da evolução das vendas mensais líquidas de descontos do sujeito passivo e da evolução mensal da margem bruta, por unidade de negócio ou divisão comercial. Contém os dados históricos (vendas realizadas) do período de Janeiro de 2000 a Maio de 2004, data base do Relatório de Vendas, conforme mencionado na folha que o capeia e os valores de vendas líquidas e margem bruta orçadas para o período Junho a Dezembro de 2004, assim como as quantidades orçadas e realizadas, de peças mensalmente vendidas.

O Relatório de Vendas também faz comparações entre os valores nominais de vendas líquidas corrigidas pela IPCA acumulado do período de Janeiro de 2000 a Abril de 2004 e, relativamente à venda de artigos importados, também compara valores em reais convertidos em dólar pelo dólar médio comercial de venda, como informa a folha do Relatório de Vendas com o título "Notas".

Além dos quadros comparativos de valores de vendas em moeda e em quantidade de peças, o Relatório de Vendas abriga cerca de 60 (sessenta) folhas contendo gráficos comparativos de vendas.

Registramos que os valores das vendas são expressos em milhares de reais, ou dólares, conforme o caso, com uma casa decimal, e as quantidades de peças vendidas são expressas em unidades. Nas operações de busca e apreensão executadas nas dependências da Lommel, situadas na Av. Chedid Jafet, nº 131, na cidade de São Paulo, SP, foram apreendidos diversos discos rígidos de computador (11D).

Em particular, foi retirado do computador da secretária do 4º andar, um HD marca Seagate Model ST3200, número de série 5JZDD0143, conforme item 10 do Auto de Apresentação e Apreensão lavrado por escrivães da Polícia Federal, o qual recebeu o lacre individual de número 0055062, sendo posteriormente lacrado, juntamente com outros discos

rígidas e alguns documentos, com o lacre de número 245068. O lacre de número 245068 foi rompido em 11/08/105, conforme Termo de Abertura de Lacre lavrado por Auditor da RFB. Seu conteúdo foi devidamente relacionado na presença de Andrea Menezes Macedo de Souza Aranha, CPF nº 134.561.048-39, procuradora do sujeito passivo, como item 6 do anexo ao termo de abertura do lacre. Naquela ocasião o lacre individual do HD permaneceu intacto, conforme observa citado anexo. Conforme Termo de Cópia de Arquivos em Meio Magnético lavrado em 23/09/05 por auditor da RFB, nessa data foi rompido o lacre do HD e realizada cópia dos arquivos magnéticos que se encontravam no disco rígido. Após efetuar a cópia o HD foi novamente lacrado, com o lacre número 0465930, permanecendo apreendido para servir de contra prova, se necessário.

O procedimento ora descrito foi acompanhado pelo preposto da Lomrnel, Vagner Rodrigues, Cargo: Suporte de Hardware, CPF nº 253781.788-51, conforme ciência no referido tema entre os arquivos gravados no referido disco rígido encontrava-se aquele denominado "Acumulado2004.xls". Esse arquivo consiste em diversas planilhas do aplicativo Excel, cujas cópias fornecemos ao sujeito passivo conforme o Anexo H ao Termo de Intimação Fiscal nº04. Doravante passamos a nos referir ds citados planilhas como "Planilhas de Vendas Diárias".

Quanto ao conteúdo das Manilhas de Vendas Diárias, constatamos que se trata de demonstrativos gerenciais contendo o valor diário de vendas e totais mensais, das principais unidades de negócio ou divisões comerciais do sujeito passivo, assim como das quantidades de peças vendidas, do período de Janeiro de 2003 a Dezembro de 2004. As Planilhas de Vendas Diárias também registram, em base diária, a quantidade de vendas efetuadas por divisão comercial, a quantidade de peças vendidas por venda, a média do valor vendido por peça e a média do valor de cada venda. As Planilhas de Vendas Diárias relativas ao ano de 2003 contêm, ainda, o valor de venda diário nominal e corrigido com base na variação acumulada do IPCA daquele ano. As Planilhas de Vendas Diárias relativas ao ano de 2004 contêm uma coluna demonstrando, em base diária, a variação percentual entre a quantidade de peças vendidas em 2004, comparativamente a 2003, assim como da variação percentual no valor das vendas. Informam, ainda, relativamente a 2004, o valor da meta de vendas do mês expresso em Reais, e o percentual de realização dessa meta. A partir do mês de Maio de 2004 o valor total das vendas é informado na linha denominada "Total Daslu". Registramos que o valor das vendas diárias está expresso em Reais, com precisão de centavos de Reais.

3.1.5 - Comparativo entre o Relatório de Vendas e as Planilhas de Vendas Diárias

Constatamos que as Planilhas de Vendas Diárias contêm o detalhamento diário dos valores de vendas mensais, das principais unidades de negócio do sujeito passivo, informados no Relatório de Vendas. As planilhas comparativas anexas (Anexo 11), relativas ao período de Janeiro de 2003 a Maio de 2004, demonstram que as Planilhas de Vendas Diárias contêm os dados analíticos diários das vendas das unidades de negócio/divisões comerciais denominadas no Relatório de Vendas como Feminino, Masculino, Teen, Casa e Terceiros, subdivisão Consignações. As Planilhas de Vendas Diárias não reportam os dados de vendas das unidades de negócio denominadas no Relatório de Vendas como Daslu Export, Eventos e Promoções, Out Lei/Bazar e Terceiros, subdivisão Locações /- Outras Receitas.

Da mesma forma o Relatório de Vendas não contém a Unidade de Negócio denominada de Marketing nas Planilhas de Vendas Diárias. Os valores de vendas reportados nessa unidade, como pode ser observado nas planilhas comparativas, são geralmente em pequeno montante, e por vezes os valores são negativos. Os valores mensais da unidade de

negócios Marketing oscilam entre (-) R\$ 18,2 Mil a R\$ 13,8 Mil, com exceção do valor relativo ao mês de Dezembro de 2003, quando totalizou o valor de R\$ 175,7 Mil.

Constatamos que existem pequenas diferenças entre os valores totais mensais de vendas, relativas às mesmas unidades de negócio, informados no Relatório de Vendas e nas Planilhas de Vendas Diárias. Todavia, com exceção dos meses de Junho, Agosto e Setembro de 2003, e Abril de 2004, quando a diferença percentual superou 1% (um por cento), nos demais períodos a diferença percentual observada oscilou entre (-) 0,72% (menos zero vírgula setenta e dois por cento) a 0,40% (zero vírgula quarenta por cento), como sumarizamos abaixo. Ressaltamos também que, como pode ser observado nas planilhas comparativas, na maioria dos períodos não existem diferenças entre os valores de vendas das unidades de negócio, individualmente consideradas, informados no Relatório de Vendas e nas Planilhas de Vendas Diárias.

Conclusão

Constatamos que o Relatório de Vendas e as Planilhas de Vendas Diárias são instrumentos gerenciais utilizados pelo sujeito passivo para minucioso e pormenorizado acompanhamento do desempenho de suas vendas reais, conforme demonstramos na análise desses documentos. As Planilhas de Vendas Diárias respaldam e reiteram essa constatação, pois utilizam a mesma nomenclatura das unidades de negócios acompanhadas no Relatório de Vendas, embora não contenham as vendas diárias de todas as unidades de negócios do Relatório de Vendas.

Adicionalmente, como demonstramos nas planilhas comparativas, os valores de vendas mensais relatadas nesses documentos são amplamente coincidentes, ressaltando-se as discrepâncias que apontamos.

Enquanto que o Relatório de Vendas demonstra a totalidade das vendas realizadas pelo sujeito passivo no período de Janeiro de 2000 a Maio de 2004, as Planilhas de Vendas Diárias contêm grande parte das vendas realizadas no período de Janeiro de 2003 a Dezembro de 2004. Pelo que observamos, de Janeiro de 2003 a Maio de 2004, período em os dados das vendas reais são acompanhados simultaneamente pelos dois documentos, as Planilhas de Vendas Diárias acompanham as vendas das unidades de negócios que representam, em média, 94,8% (noventa e quatro vírgula oito por cento) das vendas totais do sujeito passivo.

3.2 - Despesas Indedutíveis na Apuração do Lucro Real

O Termo de Verificação e Encerramento Parcial da Ação Fiscal, lavrado nesta data, relata a ação fiscal desenvolvida no sujeito passivo visando a auditoria do IRRF no período de Janeiro de 2003 a Janeiro de 2005, também objeto do MPF nº 0812800-2008-00427-0.

Constatamos que os pagamentos efetuados pelo sujeito passivo a seus funcionários e a terceiros, por intermédio da empresa Incentive House S.A., CNPJ nº 00.416.126/0001-41, foram contabilizados pelo sujeito passivo como despesas operacionais. Referidos pagamentos foram contabilizados como Serviços Prestados - IV, a débito da conta contábil nº 26.5.03.0013, sendo que o Plano de Contas da Empresa identifica o grupo 2.6 como Contas de Resultado, o grupo 2.6.5 como Despesas Operacionais e o grupo 2.6.5.03 como Despesas Gerais. Os lançamentos a crédito correspondentes foram escriturados na conta contábil 2.14.01.2283, identificada como Fornecedores - Incentive House S/A. Parte dessas

despesas foram consideradas pela fiscalização como indedutíveis na apuração do Lucro Real, como demonstrado no subitem 3.3.4 abaixo.

3.3 — Infrações

3.3.1 - Omissão de Receitas

Constatamos que o sujeito passivo declarou nas DIPJs dos anos-calendário 2003 e 2004 valores de receitas inferiores aos valores de vendas reportados no Relatório de Vendas, no período de Janeiro de 2003 a Maio de 2004, e nas Planilhas de Vendas Diárias no período de Junho a Dezembro de 2004.

Multa Isolada pela Falta de Recolhimento do IRPJ sobre a Base de Cálculo Estimada

O sujeito passivo optou pela apuração anual do IRPJ, com pagamento mensal antecipado do tributo, com base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução. Recalculamos os montantes das estimativas de IRPJ a pagar em função dos valores de omissão de receitas apurados. O não recolhimento das estimativas de IRPJ a pagar sujeita-se à multa isolada correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor não recolhido. A planilha anexa (Anexo III) demonstra o cálculo dos valores da multa isolada aplicável, relativa aos anos-calendário 2003 e 2004.

Multa Isolada pela Falta de Recolhimento da CSLL sobre a Base de Cálculo Estimada

O sujeito passivo optou pela apuração anual da CSLL com pagamento mensal antecipado do tributo, com base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução. Recalculamos os montantes das estimativas de CSLL a pagar em função dos valores de omissão de receitas apurados. O não recolhimento das estimativas de CSLL a pagar sujeita-se à multa isolada correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor não recolhido. A planilha anexa (Anexo IV) demonstra os valores da multa isolada aplicável, relativa aos anos-calendário 2003 e 2004.

Utilização de Despesas Indedutíveis na Apuração do Lucro Real

As despesas abaixo são indedutíveis na apuração do Lucro Real e não foram adicionadas ao lucro líquido dos respectivos períodos de apuração, como se constata na ficha 09A - Demonstração do Lucro Real das DIF. Is dos anos-calendário 2003 e 2004.

Pagamentos a Beneficiários Não Identificados

O sujeito passivo efetuou pagamentos a beneficiários que não foram identificados, apesar de intimado a fazê-lo em repetidas oportunidades. A Incentive House S/A, que atuou como agente prestadora de serviços para operacionalizar referidos pagamentos também não identificou os beneficiários. Trata-se de pagamentos efetuados mediante a distribuição de um bônudenominado "TOP PREMIUM". Desta forma constatamos infração ao art. 304 do RIR/99 que assim dispõe:

Art. 304. Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante de pagamento não

individualizar o beneficiário do rendimento (Lei nº 3.470, de 1958, art. 2º).

O Anexo V contém os valores pagos, consolidados por mês.

3.3.4.2 - Pagamentos Sem Comprovação de Causa

O sujeito passivo efetuou pagamentos a beneficiários que não identificou, apesar de intimado a fazê-lo em diversas oportunidades. A identidade dos mesmos foi obtida em decorrência de diligência efetuada na Incentive House S/A.

Constatamos, mediante cruzamento com os dados da folha de pagamentos do sujeito passivo, que os beneficiários não integravam seu quadro de funcionários. Intimado a esclarecer a natureza e finalidade dos pagamentos, realizados mediante créditos nos cartões eletrônicos denominados FLEXCARD e PREMIUM CARD, o sujeito passivo não se manifestou. Constatamos infração ao art. 304 do RIR/99, já reproduzido acima.

O Anexo VI relaciona os pagamentos efetuados, consolidados por mês.

3.3.4.3 - Remuneração Indireta a Beneficiário Não Identificado

O sujeito passivo efetuou pagamentos a beneficiários que não identificou, apesar de intimado a fazê-lo em diversas oportunidades. A identidade dos mesmos foi obtida em decorrência de diligência efetuada na Incentive House S/A. Constatamos, mediante cruzamento com os dados da folha de pagamentos do sujeito passivo, que os beneficiários integravam seu quadro de funcionários e ocupavam os cargos/funções de diretores, gerentes e seus assessores.

O pagamento das premiações a Diretores, Gerentes e seus assessores caracteriza-se como remuneração indireta. Constatamos a ocorrência do previsto no inciso II do § 30 do art. 358 do RIR/99, uma vez que a remuneração indireta foi paga a beneficiários não *identificados* pelo sujeito passivo. O Anexo VII relaciona as remunerações indiretas pagas, consolidadas por mês.

4 - OUTRAS CONSIDERAÇÕES

4.1 Multimport Importação Exportação Comércio e Indústria Ltda

A Multánport, denominação anterior da Vitoriana Empreendimentos Imobiliários Ltda, CNPJ nº 31.743.248/0001-76, também objeto de mandados de Busca e Apreensão durante a Operação Narciso, foi fiscalizada pela RFB que lavrou contra a mesma Autos de Infração relativos ao Imposto de Importação e o IPI, controlados no processo *administrativo-fiscal* nº 10314012101/2006-47. Em decorrência dos trabalhos de fiscalização na Multimport foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária contra o sujeito passivo, em virtude de ter sido caracterizado que a Multimport, agindo em conluio com o sujeito passivo, cometeu irregularidades que acarretaram redução na base de cálculo do II e do IPI. O sujeito passivo tomou ciência do referido termo em 08/11/06, tendo recebido *cópia* dos Autos de Infração mencionados e do Relatório de Fiscalização em 14/11/06, conforme Termo de Entrega de Cópias.

O Relatório de Fiscalização elaborado pela RFB, em decorrência da análise de operações de importação realizadas no período de Janeiro de 2001 a Dezembro de 2005 pela Multimport, aponta textualmente que *'Ao final dos trabalhos ficou constatado que a empresa MULTIMPORT, em conluio com a BOUTIQUE DASLU, nome fantasia da empresa NSCA IND. COM . EXPORTAÇÃO IMPORTAÇÃO LTDA, CNPJ 61.035.267/0001-09, utilizou-se de esquema fraudulento de importações visando à redução, mediante subfaturamento, da base de cálculo do imposto de importação (ID, do imposto sobre produtos industrializados vinculados a importação (IPI vinculado). Além do*

subfaturamento, o esquema se materializava com a ocultação do real adquirente (DASLU), através da interposição da MULTIMPORT na operação comercial'.

O Relatório de Fiscalização caracteriza de forma cabal que as negociações das importações efetuadas pela Multiimport, destinadas ao sujeito passivo, eram determinadas por esse último, no que diz respeito às decisões de natureza comercial e financeira. O "quantum" de subfaturamento nas importações era definido, em última instância, pelo sujeito passivo.

A conexão mais relevante que se pode estabelecer entre subfaturamento de importações constatado pela RFB nos Autos de Infração contra a Multiimport, a qual atuava como departamento de importações do sujeito passivo, e a omissão de receitas pelo sujeito passivo que demonstramos neste termo, é a de que parte do numerário auferido com a omissão de receitas viabiliza o pagamento do real preço das mercadorias importadas por intermédio da Multiimport. Ou seja, recursos obtidos à margem da escrita fiscal financiam o pagamento de valores adicionais aos remetidos oficialmente para quitação das importações.

4.2 - Autos de Infração e Imposição de Multa pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo

Baseando-se na documentação apreendida durante a Operação Narciso, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo lavrou diversos Autos de Infração e Imposição de Multa - AIIM contra o sujeito passivo, aos quais tivemos acesso através do Convênio de Cooperação Mútua celebrado entre a RFB e aquele órgão.

Em particular, o AIIM nº 31059.691-9, lavrado em 02/10/06, apurou a infração relativa a documentos fiscais e impressos fiscais, tendo constatado que o sujeito passivo *'deixou de emitir, no período de Outubro de 2001 a Dezembro de 2003, Notas Fiscais Modelo I-A no valor total de R\$ 232.609.718,95, (...), e, conseqüentemente não pagou o ICMS no valor total de R\$ 41.869.749,41, (...), apurado no confronto entre as vendas consignadas no relatório interno do contribuinte intitulado 'Vendas e Margem Bruta 2000 a 2004', apreendido pela Receita Federal e Polícia Federal em 13/07/2005, quando da "Operação Narciso TM, em cumprimento aos Mandados de Busca e Apreensão - Autos nº 2005.61.19.004409-2 e 2005.61.19.008613-0, expedidos pela 2ª Vara Federal de Guarulhos, e as vendas declaradas nas CIAs - Guias de Informação e Apuração do ICMS, conforme detalhado nos demonstrativos, resumo anual das GIAs e cópias reprográficas dos seguintes documentos: ofícios, relatório intitulado 'Vendas e Margem Bruta 2000 a 2004', GIM, documentos fornecidos pela Receita Federal, inclusive termo de cópia de arquivos em meio magnético, documentos fornecidos pela 2ª Vara Federal de Guarulhos, planilhas relativas à comparação de vendas 2003/2004 intitulada 'Acumulado2004.xls' : Mídia eletrônica (CD - Compact Disc - etiquetado com o nº 002755) contendo o arquivo original apreendido e que originou as retrocitadas planilhas, juntados*

Queremos consignar que a autoridade fazendária estadual, utilizando os mesmos elementos principais de provas por nós considerados, quais sejam, o "Relatório de Vendas" e as "Planilhas de Vendas Diárias", apurou, no confronto com as GIM, a mesma magnitude de omissão de receitas constatada nesta fiscalização, quando cotejados com as receitas declaradas pelo sujeito passivo na DIPJ, relativamente aos anos-calendário 2003 e 2004, tendo lavrado AIIMs para constituir o crédito tributário do ICMS.

5- CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

Os créditos tributários apurados foram constituídos conforme demonstrativos integrantes dos Autos de Infração objeto do Processo Administrativo Fiscal nº 13896002873/2008-27. As multas de lançamento de ofício, relativas às receitas omitidas, foram qualificadas nos termos do Art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, face às ações e omissões dolosas tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Como demonstramos no subitem 3.2.1, o sujeito passivo omitiu, de forma sistemática, receitas com vendas durante todos os períodos de apuração dos anos-calendário 2003 e 2004. As receitas omitidas são em quantia expressiva e vultosa, representando, em média, cerca de 39 % (trinta e nove por cento) das receitas efetivamente auferidas. O sujeito passivo, ao declarar e recolher valores de tributos menores que os devidos, agiu de modo a impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerador da obrigação tributária principal, restando configurado que o mesmo incorreu na conduta descrita como sonegação fiscal, cuja definição decorre do art. 71, inciso 1, da Lei nº 4.502/64.

A prática sistemática e reiterada de omissão de receitas, e nos montantes constatados, comprova de modo efetivo o evidente intuito de fraude. A existência do dolo ficou caracterizada pela vontade do sujeito passivo proceder de forma proposital e *II*, consciente em conduta de reflexos lesivos ao Erário, como demonstra a análise dos documentos a que nos referimos nos subitens 3.1.3 a 3.7.5 deste, corroborada pelas considerações apontadas no subitem 4.1.

6- ENQUADRAMENTO LEGAL

A exigência tributária está embasada na legislação expressamente mencionada neste Termo e nos Autos de Infração.

7-ANEXOS

Descrição dos anexos ao termo:

- Anexo I- Consultas Cadastrais - JUCESP, composto por capa e 05 (cinco) folhas;
- Anexo II - Planilhas Comparativas Relatório de Vendas e Planilhas de Vendas Diárias, composto por capa e 17 (dezessete) folhas; 01)
- Anexo III - Demonstrativo de Cálculo da Multa Isolada – IRPJ Estimativa, composto por capa e 02 (duas) folhas;
- Anexo IV - Demonstrativo de Cálculo da Multa Isolada - C.SLL Estimativa, composto por capa e 02 (duas) folhas;
- Anexo V - Pagamentos a Beneficiários Não Identificados, composto por capa e 01 (uma) folha;
- Anexo VI - Pagamentos Sem Comprovação de Causa, composto por capa e 02 (duas) folhas;
- Anexo VII - Remuneração Indireta a Beneficiários Não Identificados, composto por capa e 26 (vinte e seis) folhas.

Em 29/07/2008 foi providenciada, ainda, a lavratura dos Termos de Sujeição Passiva Solidaria, de fls. 765/766 e 767/768, respectivamente, contra os administradores da sociedade, Sra. nana Maria Piva de Albuquerque Tranches (CPF nº 135.211.178-04) e Sr. Antônio Carlos Piva de Albuquerque (CPF nº 886.676.698-49) — conforme previsto nas Cláusula 9º do Contrato Social e Alterações (fls. 366/450) e na Ficha Cadastral da Iucesp (fls.

515/539), por ter restado caracterizada a sujeição passiva solidária, nos termos do art. 135, III, da Lei nº 5 172 de 1966 (Código Tributário Nacional). A empresa NSCA Ind. Com. e Importação Ltda., cientificada dos lançamentos, por via postal (AR de fls. 906), em 05/08/2008, por intermédio de seus advogados e bastantes procuradores (Instrumento de Mandato de fls. 956), protocolizou a impugnação de fls. 919/955, em 03/09/2008.

Por sua vez, os administradores da empresa, aos quais foi atribuída responsabilidade solidária pelo crédito tributário, teriam sido cientificados dos lançamentos e dos termos de sujeição passiva solidária, em 05/08/2008, conforme AR de fls. 907/908, tendo protocolizado, em 03/09/2008, por intermédio de seus advogados e bastantes procuradores (Instrumentos de Mandato de fls. 1346 e 1361), as impugnações de fls. 1335/1345 e 1350/1360.

As razões de impugnação da pessoa jurídica e dos devedores solidários serão abaixo expostas:

Razões de Impugnação da Pessoa Jurídica Autuada

Da Imputação de Omissão de Receitas

Nas preliminares, argúi a decadência dos fatos geradores de PIS e Cofins ocorridos de janeiro a julho de 2003, na medida em que somente foi intimada dos lançamento em agosto de 2008, nos termos do art. 150, §4º do CTN. Contesta a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Questiona a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que teria sido declarado inconstitucional pelo STF, fato que teria motivado a edição da Súmula Vinculante nº 8, de observância obrigatória pelo Poder Executivo.

Ressalta ainda que em todos os meses do ano-calendário de 2003 teria havido pagamentos de PIS e de Cofins.

No mérito, afirma que a imputação de omissão de receitas estaria fundada numa presunção simples, não prevista em Lei, num único e ilegítimo indício, documento intitulado "Vendas e Margem Bruta 2000 a 2004", apreendido durante a denominada "Operação Narciso", na Lommel Empreendimentos Comerciais S.A.

Durante o procedimento fiscal, intimada a se manifestar sobre o documento e sobre os dados ali mencionados a título de receitas auferidas, a Impugnante teria informado desconhecer a origem do documento, e afirmado que o total das receitas auferidas nos anos-calendário 2003 e 2004 teria sido regularmente declarado nas DIPJ apresentadas.

Na ausência de contestação por parte do Fisco, e de outras intimações, teria entendido terem sido dirimidas as dúvidas com relação à regularidade de seu procedimento.

Todavia, após alguns meses "ignorando a resposta da Impugnante, no sentido de que desconhecia tal impresso e sem nada mais investigar" o Fisco "simplesmente desconsiderou a contabilidade da fiscalizada e assumiu, sem qualquer base adicional, que os valores descritos no "Vendas e Margem Bruta 2000 a 2004", seriam receitas de propriedade da Impugnante nos meses de jan/2003 a maio/2004 e as adicionou ao resultado tributável pelo III/CSUPIS/Cofins".

Todavia, a fiscalização teria exigido também os tributos devidos nos meses de junho a dezembro de 2004, com base em outro arquivo denominado "Acumulado2004", obtido

a partir de HD apreendido durante a Operação Narciso nas dependências da Lommel Empreendimentos Comerciais S.A., intitulado pela fiscalização de 'Planilhas de Vendas Diárias'.

Afirma que indício não é a prova direta relacionada ao fato que se deseja provar, mas representa outro fato que, por intermédio de um raciocínio amparado no que acontece na maior parte dos casos, indica a ocorrência do fato que se deseja provar.

Distingue as duas espécies de presunção: as presunções legais e as presunções simples, para defender que, esta Última, dependeria da reunião de vários indícios que obedecessem aos requisitos de gravidade, precisão e concordância. Transcreve jurisprudência do Conselho de Contribuintes, para concluir, em suas palavras:

"No caso concreto, há um único elemento que fundamenta o raciocínio e conclusão da Fiscalização pela existência de omissão de receitas mediante presunção. (...) Como se vê, não há sequer um conjunto de indícios, o que 'por si só já é suficiente para concluir pela improcedência da ilação que fundamenta os AIS". Diz que o documento em questão não teria timbre, assinatura ou sinais característicos a permitir a identificação de autoria, finalidade e destinação, não sendo por isso dotado de gravidade e precisão necessário para ser considerado como indício de que a empresa manteria recursos à margem da escrituração. Sugere que tal documento poderia ser explicado por razões diferentes da imputação em questão, tais como: (i) um estudo do que teria ocorrido se certas medidas fossem adotadas; (ii) a previsão de cenários possíveis em diferentes contextos; (iii) uma análise do potencial das atividades da empresa. Assevera que seria necessário um aprofundamento do trabalho fiscal para que o documento pudesse ser utilizado como indicativo de omissão de receitas, procedendo, por exemplo, à verificação do registro de estoques, o volume de compras, a movimentação bancária ou outros elementos. Defende que a fiscalização possuía diversos meios à sua disposição para demonstrar, por meio de outras provas, mesmo que indiciárias, a ocorrência da omissão de receitas pela concordância dos indícios, não podendo se limitar à utilização de documentação apócrifa. Com base no art. 142 do CTN e no princípio da verdade material, afirma que o ônus da prova da omissão de receitas é do Fisco. Transcreve ementas de julgados do Conselho de Contribuintes para corroborar a improcedência das exigências fundadas em presunções simples de omissão de receitas, com fundamento em um único elemento probatório. Conclui que, na ausência de outros elementos de prova, não teriam sido atendidos os requisitos de concordância e precisão, sem os quais, não se sustentaria também a gravidade da presunção construída pela fiscalização, não gerando convencimento acerca da imputação. Argúi a imprestabilidade das denominadas "Planilhas de Vendas Diárias", obtidas pela fiscalização, em 1-1D de computador apreendido nas dependências da Lommel Empreendimentos

Comerciais S.A., que, no entender do Fisco, refletiriam o valor das vendas das principais unidades da empresa no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2004, na medida em que haveria semelhança com os valores das vendas mensais informados no documento intitulado "Vendas e Margem Bruta 2000 a 2004". A imprestabilidade seria decorrente do fato de não haver coincidência entre os segmentos de negócios indicados nas "Planilhas de Vendas Diárias" e no impresso "Vendas e Margem Bruta 2000 a 2004". Segundo a contribuinte, na medida em que os critérios e as realidades mensuradas são diferentes, a comparação dos resultados seria imprestável. Questiona, ainda, no item do Termo de Verificação denominado "Outras Considerações", a menção das seguintes informações, que não teriam sido citadas como elementos que motivaram os lançamentos: (i) de que as receitas auferidas e não tributadas pela Impugnante teriam sido utilizadas para o pagamento das importações subfaturadas de mercadorias pela Multimport Importação, Exportação, Comércio e Indústria Ltda., sendo os tributos aduaneiros decorrentes do ilícito objeto de lançamento no processo administrativo nº

- 10314.012101/2006-47; (ii) de que, com base nos mesmos fatos e nos mesmos elementos de prova, teria sido lavrado auto de infração de ICMS.

Aponta a irrelevância de tais fatos para as exigências ora em discussão, na medida em que não integrariam a motivação dos lançamentos. Ademais, tais afirmações do Fisco — de que as receitas omitidas teriam sido destinadas aos pagamentos das importações subfaturadas — não estariam corroboradas por provas hábeis. Reputa tratar-se de meras suposições, dissociadas de qualquer fundamento, pelo que não poderiam ser levadas em consideração. Assevera, ainda, que a Impugnante não teria qualquer relação com a conduta adotada pela Multimport e com o crédito tributário objeto do lançamento formalizado no processo 10314.012101/2006-47, cuja procedência se encontra atualmente sob apreciação do Terceiro Conselho de Contribuintes. Na seqüência de seu raciocínio, aduz que se fosse verdadeira a afirmação de destinação dos recursos omitidos ao pagamento das importações subfaturadas, deveria ser ajustada a base de cálculo do IR e da CSL para que refletissem o que, no entender da fiscalização, seria o custo real da mercadoria. Em suas palavras: "De fato, se, como houve omissão de receitas auferidas com a venda de mercadorias e parte desses recursos foi utilizada para adquirir tais mercadorias, o IXPJ e a CSL somente poderiam incidir sobre a diferença, que corresponderia ao acréscimo patrimonial supostamente havido". Acrescenta ainda a defesa que parte do crédito tributário lançado pelo Fisco Estadual teria sido cancelado,

conforme extrato de andamento de processo juntado aos presentes autos (doc. 03). Questiona a utilização de prova emprestada. Contesta a aplicação da multa qualificada, na medida em que a prova da omissão de receitas fez-se por presunção, não tendo sido provada a conduta dolosa ou fraudulenta. Defende ser inaplicável a multa qualificada aos casos de mera inadimplência ou em que haja divergência de interpretação da legislação. É necessária a prova da utilização de meios fraudulentos, contrários ao ordenamento jurídico. Segundo a defesa, não teria sido constatada a ausência de tributação de recursos que teriam se agregado ao patrimônio da empresa, seja a partir de verificação de montantes, em espécie, em seu poder, ou da manutenção de valores disponíveis em instituições financeiras. Desta feita, conclui não haver prova direta da omissão de receitas, mas apenas presunção. Afirma que o fato omissão de receitas não seria conhecido, mas apenas os demonstrativos das vendas e margem bruta 2000 a 2004, cuja autenticidade seria questionada pela Impugnante. Conclui que, na imputação de omissão de receitas, por presunção, seria inaplicável a multa qualificada pelo evidente intuito de fraude. Colaciona jurisprudência 11) administrativa e Súmula nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes de seguinte teor: "A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo". Questionando a configuração da sonegação prevista no art. 71, I, da Lei nº 4.502, de 1964, afirma haver atendido a todos os pedidos formulados pela fiscalização e ter apresentado todas as informações e documentos de que dispunha. Em suas palavras, o fato de desconhecer o impresso denominado "Vendas e Margem Bruta 2000 a 2004" não autorizaria a conclusão de que teria ocultado ou omitido qualquer informação inerente ao procedimento fiscal. Não teria utilizado qualquer artifício ou artilharia contrário ao direito como forma de ludibriar a fiscalização.

Requer a dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos créditos tributários lançados ex-officio de PIS e Cofins. Faz remissão aos arts. 344, 247 e 273 do RIR/99 para reafirmar a dedutibilidade dos tributos e contribuições segundo o regime de competência. Destaca que, após o julgamento, se as exigências forem julgadas procedentes, restabelecida estará a sua exigibilidade, justificando-se a sua dedução. Da regularidade das despesas objeto de glosa. Contesta as imputações fiscais, afirmando que a totalidade dos pagamentos glosada teve como destinatária a prestadora de serviços, Incentive House S.A., e a causa estaria identificada no contrato e nas notas fiscais que lhes dariam suporte. Quanto à imputação de pagamentos a beneficiários não identificados, diz que os documentos apresentados demonstrariam que a totalidade dos recursos,

saiídos das contas de titularidade da empresa, teriam sido destinados à Incentive House. Apresenta novamente os boletos bancários, nos quais a Incentive House seria identificada cedente e a NSCA figuraria como cessionária. Contesta assim a imputação de pagamento a beneficiário não identificado, tendo em conta que todos os pagamentos teriam sido comprovadamente efetuados à Incentive House. No que toca à imputação de pagamentos sem causa, reafirma que todos os pagamentos teriam sido efetuados pela NSCA à Incentive House, em face do compromisso assumido em contrato, no qual a Incentive House teria se obrigado a "prestar serviços de planejamento, desenvolvimento e gerenciamento de programas de marketing de relacionamento, motivação, incentivo e fidelidade". A NSCA, por sua vez, transferia os recursos necessários, para que a empresa pudesse executar os serviços, por meio de sistema de premiação, e para remunerá-la, em razão de seus serviços. Diz que tal sistema seria assemelhado à contratação de mão-de-obra temporária, caso em que os valores pagos aos cedentes da mão-de-obra seriam integralmente dedutíveis, por estarem identificados os beneficiários e a causa dos pagamentos. Diante disso, a causa de todos os pagamentos efetuados à Incentive House estaria vinculada ao contrato e às notas fiscais de prestação de serviços apresentadas. Ademais, os pagamentos objeto de glosa pela fiscalização teriam sido efetuados pela Incentive House e não pela NSCA. No que se refere à remuneração indireta a beneficiário não identificado, repete a argumentação já acima referida de não ter efetuado pagamentos a terceiros, mas apenas à Incentive House, e acrescenta ser incabível a imputação, tendo em conta que a fiscalização teria identificado os beneficiários e o volume dos recursos por eles recebidos, obstando assim a aplicação do art. 358, §3º do RIR/99. Insurge-se contra o agravamento da penalidade (112,5%) sobre as glosas das despesas, com fundamento no art. 44, §2º da Lei nº 9.430, de 1996, segundo a fiscalização, por ter sido intimada, em mais de uma oportunidade, para identificar os beneficiários das remunerações pagas, e ter se negado a atender à intimação. No caso, não se teria configurado a omissão propositiva, ou que a contribuinte teria deixado de fornecer as informações para dificultar o procedimento fiscal. Ao contrário, a Impugnante teria atendido a todas as intimações. No que se refere aos pagamentos efetuados à Incentive House, a NSCA teria fornecido cópia do contrato, das notas fiscais, das duplicatas e dos boletos de cobrança, assim como, relação dos pagamentos efetuados. Por fim, teria informado que, como não teria efetuado o pagamento das remunerações listadas pela fiscalização, não detinha a lista por beneficiários e volume das remunerações disponibilizadas, e nem seria responsável pela retenção do imposto. Diz assim ter prestado todos os esclarecimentos e apresentado todos os documentos de que

dispunha, não havendo qualquer omissão que lhe pudesse ser imputada para fundamentar a aplicação da multa agravada. E mais: o fato de a fiscalização não ter concordado com as explicações e informações fornecidas não configuraria a falta de atendimento às intimações para prestar esclarecimentos. Contesta a exigência cumulada da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas, juntamente com a multa de ofício, sobre a mesma infração e a mesma base de cálculo, qual seja, as receitas omitidas. Na interpretação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, defende tratar-se da mesma multa aplicada juntamente com a exigência do tributo devido ou, alternativamente, de maneira isolada, quando não houver tributo a ser exigido. Assim, o contribuinte não poderia ser penalizado mais de uma vez pela prática do mesmo e único ilícito, e a imposição de penalidades deveria ter uma finalidade repressiva e educativa, e não arrecadatória. Transcreve ementas de julgados do Conselho de Contribuintes. Requer o cancelamento das autuações.

Razões de Impugnação dos Responsáveis Solidários

Contra a imputação de responsabilidade solidária pelo crédito tributário devido pela NSCA Indústria, Comércio, Exportação e Importação Ltda., o Sr. Antônio Carlos Piva de 41) Albuquerque, as lis. 1335/1345, e a Sra. Eliana Maria Piva de Albuquerque Tranchesí, às lis. 1350/1360 alegam a nulidade de pleno direito, por falta de motivação, a inviabilizar o regular exercício do direito de defesa. Aduzem que a validade de todo ato administrativo, inclusive o de atribuição de responsabilidade solidária pelo crédito tributário aos administradores, dependeria da correta indicação dos pressupostos de direito e de fato, sob pena de nulidade.

Em suas palavras: "Na medida em que os motivos legal e fático se apresentam como requisitos essenciais para a própria validade do ato administrativo, ambos devem coexistir no momento em que o ato é editado. Se um dos dois não existir, carecerá o ato de um dos requisitos de validade, por consequência, será ilegal (...)" Para caracterizar a ausência da motivação, transcrevem trecho do Termo de Sujeição Passiva Solidária, para concluir que a mera indicação de que a pessoa jurídica teria cometido a infração à legislação tributária e a constatação de que os Impugnantes eram administradores, não seriam suficientes para caracterizar a responsabilidade solidária pelo crédito tributário. Nas palavras da defesa, "para que tal imputação possa ser realizada, faz-se necessário demonstrar que o administrador praticou a conduta que deu causa ao não recolhimento do tributo.

A mera alegação de que houve a prática de ato doloso para deixar de recolher tributos não faz qualquer prova de quem tenha sido o responsável pela suposta infração à Lei". Entende que seria necessário provar a má-fé do administrador, o que se compatibilizaria com o tipo de responsabilidade: pessoal. Remete-se à jurisprudência do STJ no sentido de que, para que se atribua responsabilidade aos administradores, com base no art. 135 do CTN, é necessário detectar e individualizar a conduta do agente, sendo insuficiente a constatação de falta de recolhimento de tributo.

Questionam a legalidade da imputação de solidariedade pelo crédito tributário devido pela pessoa jurídica, baseada na mera condição de administradores dos Impugnantes,

na medida em que não teria havido a demonstração de qualquer ato, por eles praticado, capaz de atrair a aplicação do art. 135, III, do CTN. Transcreve acórdãos desta Turma de Julgamento, prolatados em outros processos (10882.002377/2006-72 e 10882.003318/2007-01), nos quais teria sido afastada a responsabilidade solidária dos administradores, por não ter sido comprovado fato jurídico tributário distinto da ocorrência do fato gerador, capaz de permitir a inclusão dos administradores no pólo passivo da relação jurídico-tributária.

Asseguram que os sócios administradores seriam terceiros em relação à pessoa jurídica e teriam agido como órgãos da sociedade, não sendo possível a caracterização da pluralidade de sujeitos necessária a justificar a solidariedade por interesse comum. A eventual imputação de responsabilidade aos administradores somente teria lugar em situações excepcionais, quando exercerem cargos de direção e desde que atuem de forma contrária aos interesses da sociedade, buscando satisfazer interesse exclusivamente pessoal. Conclui assim que somente haveria espaço para a responsabilização dos administradores, se estes praticarem o ato deflagrador da obrigação tributária em seu próprio e único interesse.

Defende ainda que o procedimento adotado pela fiscalização seria contraditório na medida em que a responsabilidade tributária solidária estaria prevista no art. 124 do CTN e a imputação de responsabilidade prevista no art. 135 do CTN é pessoal, por substituição. Questiona ainda a diferença de tratamento, nas autuações, efetuadas com base nas mesmas provas, no ano-calendário de 2002 (processo nº 10882.003318/2007-01), e nos anos-calendário de 2003 e 2004. Naqueles autos, a fiscalização teria imputado responsabilidade solidária aos administradores, com base no art. 124 do CTN; nos presentes autos, a fiscalização estaria imputando responsabilidade solidária aos administradores, com base no art. 135 do CTN.

Em suas palavras- "Ora, se os fatos alegados nos dois processos comparados são os mesmos, não há razão para responsabilizar o Impugnante ora com fundamento no art. 124 do CTN, ora com fundamento no art. 135 do mesmo diploma legal. Tal constatação só demonstra a pretensão da Fiscalização que procura, a qualquer custo, sem base em qualquer disposição legal, tentar de toda a maneira impor a responsabilidade pelo crédito a pessoa diversa daquela a quem a legislação impõe a obrigatoriedade pelo recolhimento".

Concluem daí que somente a pessoa jurídica poderia ter sido indicada no polo passivo do lançamento, devendo os administradores, Sr. Antônio Carlos Piva de Albuquerque e a Sra. Eliana Maria Piva de Albuquerque Tranches, ser excluídos do pólo passivo, por serem partes ilegítimas para responder pela exigência fiscal. Requerem o reconhecimento da decadência dos tributos sujeitos a lançamento por homologação (art. 150, §4º do CTN), cujos fatos geradores teriam ocorrido de janeiro a julho de 2003, tendo em conta que o lançamento somente foi cientificado a pessoa jurídica em agosto de 2008. Contestam a aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, is contribuições para a seguridade social, com fundamento na Súmula Vinculante nº 8 do STF."

Analisando a questão, entendeu o órgão julgador *a quo*, por julgar procedente o auto de infração, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

• JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

Omissão de Receitas. Relatórios Gerenciais. Comprovada em relatórios gerenciais, as receitas auferidas mensalmente na atividade da empresa, procedente configura-se a imputação de omissão de receitas se apurada divergências com as receitas escrituradas e declaradas ao Fisco. Glosa de Despesas. Pagamentos Sem Causa ou a *Beneficiário* Não Identificado. Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de prêmios, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento. Glosa de Despesas. Benefícios Indiretos Pagos a Gerentes e Diretores. Integram a remuneração dos beneficiários as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagas diretamente ou através da contratação de terceiros. A empresa deve identificar os beneficiários das despesas e adicionar aos respectivos salários os valores a elas correspondentes. Inobservadas as prescrições legais, tais despesas são indedutíveis na apuração do lucro real Multa de Ofício e Multa Isolada. Duplicidade de Exigências. Configurada a existência de ilícitos distintos e inconfundíveis, não se pode caracterizar a identidade das multas aplicadas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004

Multa Qualificada. Fraude.

Provado que quarenta por cento das receitas auferidas na atividade eram, reiterada e sistematicamente, omitidas na escrituração comercial e nas declarações apresentadas ao Fisco, configurado está o evidente intuito de fraude, na medida em que, mediante tal procedimento, a contribuinte visava justamente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores ocorridos ao longo do ano-calendário, de modo a evitar o pagamento dos tributos devidos.

Decadência. Dolo. Fraude. Simulação.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Responsabilidade Tributária. Sócios Administradoras. Comprovada a reiterada e sistemática omissão de receitas, mediante relatórios gerenciais, elaborados para que os recursos desviados da escrituração e, conseqüentemente, da

tributação, não fossem também desviados do patrimônio dos sócios do empreendimento, cumpre prestigiar a imputação de responsabilidade pelo crédito tributário aos administradores, que sabiam atuar com excesso de poderes, com infração de Lei e do contrato social.

Quando, no exercício dos cargos de direção, os administradores atuam de forma contrária aos interesses da sociedade, desviando expressivos recursos, reiteradamente, não apenas da tributação, mas também do patrimônio da empresa, na medida em que tais recursos não se encontram contabilizados, cumpre responsabilizá-los pelo crédito tributário decorrente de tais atos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004

Tributação Reflexa. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudicado na decisão dos autos de infração decorrentes.

Lançamento Procedente

Em face desse julgamento interpôs o Recorrente o recurso ora analisado, reiterando os argumentos apresentados anteriormente.

É o relatório.

Voto Vencido

Preliminares

Decadência

No que tange à contagem do prazo decadencial, cumpre fazer remissão às disposições do CTN:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio conhecimento da autoridade administrativa opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa §4º. Se a Lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do

fato gerador: expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprova da a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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

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

Conforme expressamente consignado nos dispositivos acima transcritos, a regra de contagem do prazo decadencial prevista no §4º do art. 150 do CTN *não deve ser aplicada aos casos em que comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Nesse contexto, a apreciação da decadência do crédito tributário não se faz sem uma análise acerca do mérito da imputação de fraude ou simulação aos atos praticados pela contribuinte.

Mérito

Inicialmente, é necessário analisar o argumento da Recorrente acerca da alegação de que a autuação estaria fundada em presunção simples de omissão de receitas.

Isso porque, sustenta a Recorrente que a planilha identificada pela Receita Federal não seria capaz de sustentar a autuação ora em análise.

Todavia, quando se verifica que a documentação coligida pela fiscalização faz prova das receitas auferidas pela empresa nos anos-calendário de 2003 e 2004, as quais, em contraposição aos valores das receitas que foram escriturados e informados à Secretaria da Receita Federal do Brasil — RFB, permitiram concluir pela prática da omissão de receitas.

Mediante o demonstrativo "Relatório de Vendas — Vendas e Margem Bruta 2000 a 2004 — Diretoria Geral" (fls. 145/262), apreendido, em 13/07/2005, durante a denominada "Operação Narciso" da Polícia Federal, nos escritórios da empresa Lommel Empreendimentos Comerciais S.A., comprovam-se as vendas realizadas e a margem bruta da DASLU, de janeiro de 2000 a maio de 2004, mensalmente e por departamentos, assim identificados "Feminino", "Homem", "Teens", "Daslu Casa" e "Outras (Dex / Promocional / Outlet / Terceiros / DKNY)". Observe-se que há ainda demonstrativo das "Vendas Consolidadas".

Contrariamente ao invocado pela defesa, não se trata de imputação por presunção, porque não foi provado qualquer fato indiciário, mas a própria omissão de receitas no simples confronto entre os relatórios gerenciais acima referidos, a escrituração comercial e as declarações prestadas à RFB.

Na verdade, o fato de a contribuinte negar a autenticidade do documento não tem o condão de comprometer a sua validade, na medida em que outros fatos apurados estão a corroborar a prática da omissão de receitas.

Apesar dos protestos da contribuinte, a planilha contida no arquivo magnético intitulado 'Acumulado2004.xls', extraído de um dos discos rígidos apreendidos durante a Operação Narciso (11D-Seagate nº de série 5IDDK3 - item 10 do termo de apreensão de fls.

135/137 e termo de cópia de arquivo em meio magnético de fls. 38), contém informações que corroboram os valores das receitas auferidas contidas no "Relatório de Vendas - Vendas e Margem Bruta 2000 a 2004 - Diretoria Geral", conforme Quadro Comparativo de Valores de Vendas (Em R\$ Milhares) elaborado pela fiscalização.

Apesar de a Recorrente negar a autenticidade do documento, não há dúvida que os Relatórios gerenciais denominados "Vendas e Margem Bruta 2000 a 2004 — Mês: Maio 2004" (fls. 145/262), referem-se às operações de venda realizadas pela empresa autuada de 2000 a 2004, com finalidade gerencial.

Conforme documentação que instrui os autos do processo nº 10882.00237712006-72 (fls. 210), os originais e cópias autenticadas do relatório encadernado denominado "Vendas e Margem Bruta 2000 a 2004 — Mês: Maio 2004" (composto de capa plástica, capa com título e mais 115 páginas), foram encaminhadas pela Seção de Fiscalização da Inspeção da Receita Federal em São Paulo/SP para a DRF Osasco/SP, em 14/11/2006.

Do Auto de Apresentação e Apreensão de fls. 286/288 (item 31), consta que aos 13/07/2005, no endereço da empresa Lommel Empreendimentos Comerciais S.A. (empresa dedicada à mesma atividade e constituída pelos administradores da Daslu, em 31/01/2005), foi apreendido *"um (01) relatório de Vendas e Margem Bruta 2000 a 2004 — Mês: Maio 2004, que estava na Diretoria Geral"*

Em face do contexto da apreensão da documentação, devidamente circunstanciado, concordo com o órgão julgador *a quo* no sentido de que não subsiste qualquer dúvida de que a documentação foi apreendida dentro de estabelecimento ligado às atividades da Daslu.

Ademais, no tocante às operações de venda ali registradas, observe-se que da capa do relatório, consta a indicação de "Diretoria Geral", a destinatária ou a responsável pela elaboração do relatório (fls. 167). No índice (fls. 168), encontram-se consignadas as matérias tratadas: (i) Resumo das Vendas Líquidas de Descontos; (ii) Vendas e Margem Bruta Valores Atualizados; (iii) Vendas e Margem Bruta Valores Históricos; (iv) Vendas e Margem Bruta Marcas Importadas em Dólar; (v) Gráficos; (vi) *Evolução Daslu — Eventos*; (vii) Indicadores — IPCA e Dólar Comercial de Venda Médio.

Partindo dos valores totais mensais das receitas no ano-calendário de 2002 apontados no demonstrativo de fls. 149, denominado "Vendas e Margem Bruta 2000 a 2004 - Valores Históricos - R\$Mil", a fiscalização determinou a omissão de receitas, deduzindo os valores declarados na DIPJ.

Verifica-se que, praticamente, *metade* das receitas auferidas na atividade da Daslu era mantida à margem da escrituração e à margem da tributação, não tendo integrado a apuração dos tributos informada na DIN 2003 (ano-calendário 2002).

Os relatórios gerenciais evidenciam o total das receitas auferidas, mensal e anualmente, no ano-calendário de 2002, sendo suficiente o simples confronto com os registros da escrituração, mantida em arquivos magnéticos, e com as informações prestadas à RFB na DIN, sendo certo que, no presente caso, os levantamentos requeridos pela Recorrente (tais como, uma auditoria nos estoques ou a verificação da compatibilidade entre a movimentação

financeira e as receitas declaradas), seriam necessários se não houvesse a *prova direta* da omissão de receitas.

Por outro lado, sustentou a Recorrente que não teria qualquer relação com a conduta adotada pela Multimport e com o crédito tributário objeto do lançamento formalizado no processo 10314.012101/2006-47.

Todavia, conforme se restou comprovado no referido processo, a real importadora e beneficiária de todo o esquema fraudulento era a própria NSCA (Daslu); e de outro, porque a NSCA (Daslu) foi consignada como responsável solidária pelo crédito tributário constituído nos lançamentos efetuados contra a Multimport.

Segundo elementos constantes dos autos do processo acima referido, a fraude no subfaturamento das importações estaria comprovada, entre outros elementos, nas próprias faturas emitidas pelas empresas exportadoras no exterior, nas quais, além de constar o valor real das operações de importação, a NSCA (Daslu) constava como a real importadora das mercadorias.

Foi também mencionada naquela decisão a existência de comprovação de que era a NSCA (Daslu), e não a Multimport, quem efetuava os pagamentos aos exportadores no exterior, necessariamente que com recursos extra-contábeis, tendo em conta que as aquisições das mercadorias importadas da Multimport era efetuada por valores subfaturados. Desta feita, tem razão a fiscalização ao presumir, que o "caixa dois" ou caixa extra-contábil constituído a partir das omissões de receitas ora apuradas, no ano-calendário de 2002 deve ter sido utilizado para o pagamento, não contabilizado, das importações subfaturadas aos exportadores no exterior. Na verdade, somente quis dizer a fiscalização que os ilícitos apurados de subfaturamento das importações e de omissão de receitas não são contraditórios, mas se confirmam mutuamente.

No que se refere ao pleito de reajustamento das exigências de IR/CSLL a decisão de 1º grau afirma que ele não poderia ser aceito, já que os custos não estavam registrados na escrita contábil da Recorrente, única hipótese em que seria admitida a sua consideração (fls. 39).

Todavia, entendo que nesse aspecto a decisão recorrida merece reforma.

Isso porque, as receitas omitidas e destinadas ao pagamento de mercadorias importadas não foram registradas como custo porque a Recorrente sustentou o argumento de que tais valores não existem. Como a Recorrente considera que não omitiu receitas e tampouco as destinou para o pagamento de importações, ela não tinha o que agregar ao custo das mercadorias adquiridas de seus fornecedores, tal como a Multimport.

Todavia, entendo que a Recorrente tem razão ao afirmar que, a partir da lavratura dos autos de infração, competia a Fiscalização calcular corretamente o IRPJ e a CSLL, seguindo aquilo que afirma ser o verdadeiro o resultado tributável. Isso porque a tributação se dá em virtude da ocorrência do fato gerador e na dimensão que tiver, não em função de registros contábeis.

Dessa forma, considerando que a fiscalização entendeu que havia receitas omitidas e que as mesmas foram destinadas ao pagamento de mercadorias adquiridas, ela

obrigatoriamente teria que ter considerado o montante como custo, no cálculo das bases de IRPJ/CSLL.

De igual modo, tem a razão a Recorrente quando sustenta que exações fiscais teriam que ser recalculadas, com a conseqüente redução dos valores devidos a título de IRPJ/CSLL, dado que os créditos tributários de PIS/COFINS constituídos são despesas dedutíveis na apuração do resultado tributável pelo IRPJ/CSLL, nos termos do art. 344 do RIR/99 c/c arts. 247 e 273 do RIR/99.

Nesse sentido, já se manifestou o antigo Conselho de Contribuintes reconhecendo a obrigatoriedade de dedução das exigências de PIS/COFINS lançadas de ofício sobre receitas omitidas, quando os agentes fiscais forem determinar os valores de IRPJ/CSLL a serem cobrados, entendimento aplicável ainda que os lançamentos de PIS/COFINS sejam objeto impugnação administrativa, como na hipótese em exame:

"IRPJ — BASE DE CÁLCULO — LANÇAMENTO DE PIS E COFINS — DEDUÇÃO -

Por força do disposto no art. 41 da Lei 8981/95, os valores lançados a título de PIS e COFINS como decorrência do lançamento principal do IRPJ (omissão de receitas) devem ser deduzidos da base de cálculo deste e da CSL"(ac. 108-09.349, Cons. rel. José Henrique Longo, j. em 25.05.07)

"IRPJ - APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – EXERCÍCIOS DE 1997 E 1998 - DEDUTIBILIDADE, PELO REGIME DA .COMPETÊNCIA, DOS VALORES LANÇADOS DE OFICIO CONCERNENTES A COFINS E A CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. POSSIBILIDADE - VEDAÇÃO, LEGAL DA DEDUÇÃO DA CSLL –

O art. 344 do RIR 99 (art 41 da Lei 'te 8.981/95) admite a dedução, na determinação do lucro real, do valor devido a título de tributos, apurados pelo regime de competência. Não _existem ressalvas em relação _ao lançamento de possibilitando a dedução da COFINS e da contribuição para o PIS (ac.103-21.255, Cons. rel. João Bellini Junior- j em 11.06.03).

Dessa forma, entendo que nesse aspecto merece reforma a decisão recorrida, devendo ser reduzido do resultado tributável pelo IRPJ/CSLL os custos suportados com as compras das mercadorias pelo valor real de aquisição, que a Fiscalização afirma ser superior ao registrado na contabilidade da Recorrente, e pela despesa com os valores de PIS/COFINS constantes dos AIs.

ARBITRAMENTO

Com relação a esse aspecto, filio-me aos argumentos expostos pelo Conselheiro Antonio Bezerra Neto, nos debates ocorridos na análise do presente caso:

Como o valor omitido seria na visão da Recorrente muito superior ao declarado, tal situação ensejaria de pronto o arbitramento do lucro e não sua tributação direta.

O regime de tributação adotado pela recorrente no período da atuação foi o Lucro Real. Não é o caso de presunção legal do

art. 42 da Lei nº 9.430/96, nem muito menos de situação com custo zerado.

O fiscal apurou omissão de receitas de forma direta e calculou o lucro real tributável. Nada a reparar no procedimento. O arbitramento é medida extrema, quando a contabilidade apresenta erros e vícios insanáveis. Não é o caso dos autos.

No bojo de processos que versam sobre presunção legal do art. 42 da Lei 9.430/96, situação mais restritiva que a ora em cotejo, tenho me pautado que tal preceptivo legal existe dentro de um determinado contexto jurídico que não pode ser desprezado em situações extremas como a empresa apresentar custo zerado.

Por outras palavras, tenho pautado os meus votos rejeitando sempre a tese de que vultuosas omissões comparativamente a receitas declaradas necessariamente obrigariam o autuante a proceder com o arbitramento do lucro, no caso do regime de tributação do lucro real. Eis que nesse caso, teríamos que proceder como legislador positivo para estabelecer um quantum limite, uma proporção entre receitas omitidas e receitas declaradas. Não se pode fazer tal análise numérica sem incorrerem em extrema subjetividade.

Dado essa vaguidade e aliado a isso o fato de que arbitramento é uma medida extrema cujas hipóteses estão dispostas na lei de “forma fechada” e objetiva, não caberia assim a tese do arbitramento na situação aventada.

A tese ligada à necessidade de arbitramento adviria do fato de que os custos correlacionados àquela vultuosa omissão de receitas necessariamente estariam também omitidos. Ora, mas se de alguma forma os custos lá existem, presume-se que são os custos corretos. Esse é mais um grande risco da sonegação.

Pelo exposto, afasto também essa alegação.

Da multa qualificada

No presente caso, cumpre reconhecer a fraude, que justifica a aplicação da multa de 150% na medida em que a Recorrente pretendeu impedir ou retardar o conhecimento pelo Fisco Federal das receitas auferidas na sua atividade operacional, e que teriam servido de base à elaboração dos relatórios gerenciais, apreendidos em operação de investigação da Polícia Federal.

Isso porque, a Recorrente teria omitido, reiterada e sistematicamente, cerca de metade receitas auferidas, não apenas na escrituração comercial, mas também na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ apresentada à Secretaria da Receita Federal do Brasil — RFB. Conseqüentemente, dada à falsa declaração acerca das bases de cálculo, os tributos também foram informados, nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais — DCTF, em valores menores do que os efetivamente devidos em relação a todos os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2002.

Desta forma, tendo em conta a conduta reiterada e sistemática de omissão de receitas na escrituração comercial, caracterizada está a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, sendo devida a multa qualificada.

Multa Isolada Concomitante Com A Multa De Ofício

Verifica-se dos Autos de Infração que, além da multa de ofício qualificada (aplicada em função do recolhimento insatisfatório dos tributos, em razão das supostas omissões de receitas apuradas em procedimento de fiscalização), a Autoridade Fiscal aplicou a multa isolada por insuficiência no recolhimento das antecipações de IRPJ e CSLL.

Em síntese, as omissões de receitas resultaram no aumento do lucro real do ano-calendário e, via de consequência, as antecipações ao longo do ano passaram a ser insuficientes, já que houve o aumento da base tributável pelo IRPJ e pela CSLL. Da mesma forma, a multa de ofício que é devida e calculada sobre a diferença do tributo que deixou de ser constituído pela contribuinte, também oriunda das mesmas omissões de receitas. Há, portanto, a cumulação das duas penalidades.

A cumulação entre a multa de ofício isolada aplicada pelo não recolhimento das estimativas mensais no lucro real de apuração anual não é estranho ao conhecimento desta Corte Administrativa. De fato, é entendimento assente na Câmara Superior de Recursos Fiscais que a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas somente é aplicável quando o lançamento se der antes do fechamento do ano-calendário, sendo certo que, após este encerramento, a aplicação da multa de ofício, tomando por base o tributo que deixou de ser recolhido no ano-calendário e a multa isolada, tomando por base o valor das estimativas que deixaram de ser recolhidas no mesmo período, configura dupla penalização do mesmo fato gerador tributário.

Ora, o recolhimento do imposto de renda mensal por estimativa configura antecipação do tributo que será apurado no encerramento do ano-calendário, tanto que o montante eventualmente recolhido a maior no curso do ano deve ser restituído caso o fato gerador tributário, após efetivamente ocorrido ao final do período, alcance tributação inferior àquela recolhida por antecipação. Assim, encerrado o exercício fiscal, faz-se o imposto recolhido no ano calendário consolidar-se face a imposto apurado no exercício em tomo de urna única realidade, qual seja, a ocorrência do fato gerador do imposto de renda ocorrido em 31 de dezembro de cada ano.

Assim, não entendo seja possível penalizar o contribuinte (i) pelo não recolhimento das estimativas e (ii) pelo não recolhimento do imposto anual, posto que a primeira nada mais é do que antecipação do segundo.

Os Conselheiros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do acórdão nº 9101-00.526, em sessão de 26/01/2010, invocaram os princípios da consunção da conduta-meio pela conduta fim e da não repetição da sanção tributária, para afirmar que *“encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real anual, e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada”*

Também no acórdão nº 01-05.843 a Câmara Superior de Recursos Fiscais sustenta ser *“incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Assim, a primeira conduta é o meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao cumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.”*

Neste sentido, seguem outros precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, valendo ressaltar os seguintes excertos:

Ementa:-APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Assim, a primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no dever de recolher o tributo. Recurso especial negado. CSRF/01-05.844

Ementa:-Assunto, Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJExercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003EmentaMULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – O artigo 44 da Lei nº9430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Recurso especial negado. CSRF/01-05.875

Pelo exposto, afasto a cumulação da multa isolada.

Da multa agravada

A Fiscalização alega que a Recorrente teria sido intimada mais de uma oportunidade para identificar os beneficiários das remunerações pagas, porém, teria se negado a atender ao pedido razão pela qual aplicou a multa agravada, com fundamento no art. 44, § 2º, da Lei 9.430/96.

Todavia, a Recorrente demonstrou que atendeu todas as solicitações feitas pela Fiscalização, afastando qualquer omissão com o propósito de dificultar os trabalhos desenvolvidos no curso do procedimento fiscalizatório, tanto que a Fiscalização não relata problemas dessa ordem.

Assim, que se tem no caso concreto é mera discordância quanto entre a Fiscalização e a Recorrente às informações prestadas.

Ocorre que, o fato de a Fiscalização não concordar com as explicações e informações fornecidas não pode ser confundido com a ausência de apresentação das mesmas, como se pretende fazer crer no caso concreto. Até porque, se tal raciocínio fosse verdadeiro, toda e qualquer fiscalização que resultasse em autuação teria que ser acompanhada de multa de ofício majorada em 50%.

Nesse sentido, é pacífica a jurisprudência:

"MULTA AGRAVADA — NÃO APLICABILIDADE. Não deve prosperar o lançamento da multa agravada pela falta de resposta a intimações fiscais, quando o contribuinte responde, mesmo que insatisfatoriamente à autoridade fiscal. O que dá azo à aplicação da multa é a ausência de resposta à intimação. Respondida a intimação, mesmo que o conteúdo da resposta não seja satisfatório, não se fará presente a motivação para o agravamento da multa (ac. 101-96.462, Cons. rel. • Caio Marcos Cândido, j. em 05.12.07 - destacamos)

"LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA AGRAVADA - JUSTIFICATIVA – O agravamento da multa de ofício só é cabível quando reste comprovado nos autos que o contribuinte deixou de atender a intimações para prestar esclarecimentos, o que se caracteriza pelo silêncio do Contribuinte diante da intimação. Quando se verifica que durante a ação fiscal o Contribuinte respondeu às intimações, tentando comprovar a inexistência de infrações, resta afastada a hipótese de agravamento da multa de ofício" (ac. 104-21.900, Cons. rel. Pedro Paulo Pereira Barbosa, j. em 21.09.06 - destacamos).

Ante o exposto, afasto a aplicação da multa agravada.

Da decadência

Em face da subsistência da imputação de dolo e fraude, é inaplicável ao caso o prazo decadencial previsto no art. 150, §4º do CTN devendo ser observada a regra prevista no art. 173, I, do CTN, tanto para o IRPJ quanto para as contribuições sociais.

Como a ciência dos lançamentos foi efetivada em 04/12/2007, não se reconhece a decadência em relação aos tributos constituídos *ex-officio* e relativo ao fato

gerador ocorrido no ano-calendário de 2002, haja vista que o lançamento correspondente somente poderia ter sido efetuado a partir de 01/01/2003, iniciando-se a contagem do prazo decadencial, em 01/01/2004, tendo por termo final o dia 31/12/2008.

Pagamentos a beneficiários não identificados

Os documentos apresentados no curso do procedimento fiscalizatório demonstram que a totalidade dos recursos que saíram das contas de titularidade da Recorrente teve como destino a Incentive House. Para que não subsistissem dúvidas, a Recorrente reapresentou com a impugnação a documentação que fundamenta e individualiza o receptor dos valores (doc. 04-A: documentos relativos aos pagamentos efetuados no ano de 2003; e doc. 04-B: documentos relativos aos pagamentos efetuados no ano de 2004).

Dessa forma, reconheço que assiste parcial razão a recorrente razão pela qual afasto a glosa dos pagamentos a beneficiários identificados demonstrados no anexo VII do Termo de Verificação Fiscal.

Lançamentos Reflexos

Por estarem sustentados na mesma matéria fática, os mesmos fundamentos devem nortear a manutenção parcial das exigências lançadas por via reflexa.

Dispositivo

Ante todo o exposto, afastando a preliminar de decadência suscitada, dou parcial provimento ao recurso voluntário para: (i) reconhecer a redução do resultado tributável pelo IRPJ/CSLL dos custos suportados com as compras das mercadorias pelo valor real de aquisição e pela despesa com os valores de PIS/COFINS constantes dos Ais, (ii) reconhecer a aplicação da multa isolada somente ao tributo apurado e devido pela Recorrente, (iii) cancelar a multa agravada, (iv) afastar a glosa dos pagamentos a beneficiários identificados demonstrados no anexo VII do Termo de Verificação Fiscal e (v) afastar a responsabilidade solidária dos sócios.

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Redator designado.

Dirijo da posição abraçada pelo relator nos seguintes pontos:

- a redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL no montante dos custos referentes à importação subfaturada;
- a dedução do PIS e COFINS lançados na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL também lançados de ofício;
- cancelamento das multas isoladas sobre estimativas não pagas.

Redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL no montante dos custos referentes à importação subfaturada

No presente processo a fiscalização teceu considerações acerca da conduta fraudulenta adotada pela empresa, na interposição de pessoa e no subfaturamento das importações, objeto de tributação no processo administrativo nº 10314.012101/2006-47. nesta data, mantido pela primeira instância e ainda pendente de julgamento no CARF.

A Recorrente afasta qualquer relação com a conduta adotada pela Multimport e com o crédito tributário objeto do lançamento formalizado no processo 10314.012101/2006=47 no qual foi considerada como a real importadora e beneficiária de todo o esquema fraudulento e também nele ficou consignado como responsável solidária pelo crédito tributário constituído nos lançamentos efetuados contra a Multimport.

Sem pretender entrar no mérito do referido processo, pois não vem ao caso, o a fiscalização apenas como argumento subsidiário e para dar mais coerência aos fatos narrados, valeu-se da presunção de que o "caixa dois" ou caixa extra-contábil constituído a partir das omissões de receitas ora apuradas, nos ano-calendário de 2003 e 2004, deve ter sido utilizado para o pagamento, não contabilizado, das importações subfaturadas aos exportadores. Por outras palavras, a fiscalização apenas pretendeu afirmar que os ilícitos de subfaturamento das importações e de omissão de receitas são convergentes.

A Recorrente, por um lado se defende afirmando que nada tem a ver com aquela operação, mas por outro, contraditoriamente, a partir desse "gancho" dado pelo fiscal pretende cancelar parte do lançamento, pois se esse fosse o caso, deveria, segundo ela, ser ajustada a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para que refletissem o que, no entender da fiscalização, seria o custo real da mercadoria.

Trata-se de argumento contrafactual que não pode ser acolhido pelos seguintes motivos:

1) Em primeiro lugar aquela lide em tese não se interliga com o presente feito justamente porque lá a Recorrente afirma justamente o contrário, contesta o referido subfaturamento nas importações. Então seria uma contradição pleitear duas coisas completamente antagônicas. Se acaso houve a omissão de custos, a empresa deveria ter renunciado à defesa do processo. e trazido às provas para o presente feito juntamente com suas alegações de defesa para serem aqui analisadas. Como não o fez, só lhe resta arcar com a consequência de seu ato de omitir custos. Esse é mais um grande risco da sonegação

2) Por último, como bem colocado pela decisão de piso, despesas e custos não regularmente contabilizados não são passíveis de dedução fiscal:

No entendimento desta Turma de Julgamento não deve ser admitida a dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL de despesas e custos não regularmente contabilizados. Conforme brilhantes lições de Ricardo Mariz de Oliveira (In Guia 10B de IRPJ), uma das regras gerais básicas de dedutibilidade dos custos e despesas teria sido inobservada, qual seja, a de estarem devidamente escrituradas. Transcrevem-se, por oportunas, as orientações contidas no referido Manual:

"A Lei exige que as despesas sejam registradas em escrita com forma contábil, sendo elas devidamente identificadas:

- quer pelos aspectos formais (faturas, notas fiscais, recibos, etc);
- quer pelos aspectos intrínsecos (identificação da operação, quantidades, valores, partes envolvidas, etc).

Esta regra surge da combinação de vários dispositivos, notadamente dos arts. 251 e 300 do RIR/99 (antes, arts. 197 e 243 do RIR/94).

Por outro lado, ainda em decorrência da regra acima, no tocante à necessidade de escrituração da despesa, a jurisprudência administrativa várias vezes manifestou a impossibilidade de deduções extracontábeis.

Isto é, se a despesa deixou de ser lançada na contabilidade da empresa, não pode ser excluída do lucro real na declaração de rendimentos ou no Lalur. Na declaração ou no Lalur, o que se exclui é o valor de receitas não tributáveis ou de incentivos fiscais.

A despesa, contudo, para ser admitida fiscalmente deve constar a débito de resultado."

Pelo exposto, nego provimento a este argumento.

Do PIS, da COFINS na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL lançados

Discordo também do relator em relação ao acatamento do pleito de revisão das bases de cálculo utilizadas para o IRPJ e CSLL, sob o entendimento de não terem sido deduzidas as parcelas do PIS e Cofins também exigidas por meio de auto de infração sobre a receita omitida.

Apesar de a Lei nº 8.981/1995 estabelecer o regime da dedutibilidade dos . estabelecer o regime da dedutibilidade dos tributos e contribuições pelo regime de competência, os Auto de Infrações do PIS e da COFINS encontram-se com a exigibilidade suspensa., o que é vedado por esse mesmo diploma legal:

"Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial."

Portanto, a legislação não admite a exclusão de tributos e contribuições que estejam com sua exigibilidade suspensa por reclamação ou recurso (art. 151, inciso III do CTN).

Outrossim, o direito a dedução dos tributos para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ, só pode ser exercido em relação aos valores constantes da escrituração contábil e devidamente declarados pela contribuinte, não se enquadrando, pois, às situações de lançamento decorrente de ação fiscal, cuja cobrança se encontra suspensa dada a instauração de litígio com a impugnação tempestivamente interposta.

Cabe frisar que mesmo que se entenda que a determinação prevista no § 1º, artigo 41 da Lei 8.981/95 não alcançaria a contribuição social, ainda cabe um argumento derradeiro que inclusive foi a base para a confecção do referido art. 41. A meu ver, data máxima venia, nem mesmo tal dispositivo seria necessário. Se de fato o único texto normativo a ser interpretado fosse o § 1º, artigo 41 da Lei 8.981/95, com razão estaria a Recorrente. Entretanto, faz-se mister enfrentar o dispositivo que estabelece a proibição de provisionar valores não autorizados por lei.

Ora, os tributos com exigibilidade suspensa não são uma obrigação, mas sim uma provisão. O fato de a obrigação ser imposto por lei não é critério para se aferir a distinção entre obrigação e provisão, como muitos afirmam, afinal toda obrigação mesmo aquela contratual, decorre de lei em seu sentido mais lato.

Obrigações são passivos que possuam o atributo da certeza sobre sua própria exigibilidade, sobre seu valor (liquidez) e sobre sua data de liquidação.

Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke e Ariovaldo dos Santos (in Manual de contabilidade societária. São Paulo: Atlas, 2010, p.335) assim conceituaram as provisões:

(...) As provisões podem ser distinguidas de outros passivos quando há incertezas sobre os prazos e valores que serão desembolsados ou exigidos para sua liquidação. (...) Assim, uma provisão somente deve ser reconhecida quando atender, cumulativamente, as seguintes condições: (a) a entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado; (b) é provável a saída de recursos para liquidar a obrigação; e (c) pode ser feita estimativa confiável do montante da obrigação.

Estabelecidas essas premissas, pode-se constatar cristalinamente que os tributos, cuja exigibilidade está suspensa por medida judicial ou por recurso administrativo como é o caso, classificam-se como provisões e não como obrigações. Afinal, não se pode

saber com precisão se ao final da lide (administrativa ou judicial), se os tributos serão efetivamente devidos; qual a base de cálculo devida e muito menos a data de sua liquidação.

Firmado o fundamento de que tais contribuições no contexto aqui descrito possuem natureza de provisões, não são dedutíveis:

Lei nº 7.689, de 15/12/98

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

(...)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

Lei nº 9.249, de 26/12/95

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (destaquei)

Em síntese, é incabível a retificação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL de maneira a considerar a dedutibilidade das contribuições lançadas de ofício: a uma, porque pelo fato de tais rubricas não estarem escrituradas ou declaradas; a duas, no caso do IRPJ, seja por que a exigibilidade está suspensa sendo passível de alteração no contencioso administrativo e, por fim, mas não menos importante, para o caso da CSLL ou IRPJ, porque se constituem em verdadeiras provisões não sendo permitidas a sua dedução por lei.

Nessa mesma esteira se posicionou recentemente a CSRF: Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2003

CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão.

Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica (Acórdão CSRF nº 9101-00.592, de 18 de maio de 2010).

Portanto, nego provimento a este item do recurso.

MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS NÃO PAGAS

A recorrente pleiteia o cancelamento da multa isolada de 50% apurada em face de falta de recolhimento da estimativa do tributo devido, feito sob argumento de impossibilidade de cumulação com a multa de ofício de 75%.

Cabe de início esclarecer que não se confunde a existência de duas infrações distintas. Uma coisa é o descumprimento da obrigação de recolher, até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir, o imposto apurado por estimativa; outra, completamente diferente é a caracterização de declaração inexata e da falta de recolhimento do imposto apurado no final do ano, com base no lucro real.

Tais infrações são passíveis de penalidades distintas, previstas em diferentes dispositivos da legislação uma incidindo isoladamente, sobre as estimativas obrigatórias não recolhidas durante o ano-calendário e outra cobrada juntamente com o imposto devido (declaração inexata). A lei em sua redação original, coincidentemente, tinha adotado o mesmo percentual de 75% para ambos os casos. Mas, esse dispositivo foi alterado pela lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; bem assim deixando bem claro, se dúvidas haviam, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago.

Assim, em virtude da legislação referida, ao optar pela apuração dos lucros com base no real anual a contribuinte ficou obrigada a antecipar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social, recolhendo-os mensalmente, por estimativa.

A multa isolada recebe essa denominação apenas por ser exigida separada e independentemente do tributo, tanto que se impõe ainda quando nenhum tributo ao final do período de apuração seja devido, apenas porque o contribuinte deixou de satisfazer o recolhimento por estimativa que lhe tocava efetuar. A multa aplica-se ainda que, no final do período de apuração, venha a ser apurado prejuízo fiscal.

Se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração 2(duas) ilações estão aí pressupostas que precisam ser desveladas:

a) a penalidade é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo devido ao final da apuração, mas sim pelo falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal;

b) descabido é também o argumento de que a multa isolada só se aplica para período não encerrado.

Portanto, importa verificar que a exigência da multa isolada independe de se apurar resultado anual tributável, decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário.

Também não se pode conceber que a aplicação da multa seja de caráter condicional. Explico melhor. O descumprimento da norma enseja a aplicação da penalidade, não tendo lógica a lei determinar que se proceda de certa maneira e se venha a ter procedimento em sentido oposto. É, pois, inadmissível que paralelamente com o dever-ser do comportamento, coexista o pretenso direito ao livre arbítrio de agir, vulnerando-se o conteúdo das determinações legais.

Em relação a tese da consunção, em primeiro lugar há que se ter cautela na importação de institutos de outros quadrantes do Direito (Penal) cujos bens protegidos são outros: liberdade do ser humano.

O princípio da consunção no Direito Penal possui como característica básica, o englobamento de uma conduta típica menos gravosa por outra de maior relevância, estas possuem um nexo, sendo considerada a primeira conduta como um mero ato preparatório da última. O problema é que esse princípio se amolda ao Direito Penal de forma a contribuir para o caráter de justiça na retributividade da pena. Ora, o Direito Tributário não é lastreado apenas no princípio da retributividade e da prevenção, mas se reveste do seu caráter patrimonial, afinal o Direito tributário, em apertada síntese, é o direito que define como serão cobrados os tributos dos cidadãos para gerar receitas para o estado fazer face às suas despesas e custeio e tem como contraparte, entre outros, o Direito Financeiro, que é o conjunto de normas jurídicas destinadas à regulamentação do financiamento geral das atividades do Estado. O contexto então muda totalmente e se torna impeditiva para tais "importações".

Mantenho, portanto, as multas isoladas nos exatos termos prescritos na autuação.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – DECLARAÇÃO DE VOTO

Ressalto que votei pela exclusão da responsabilidade neste processo pelos mesmos motivos que me levaram a proceder desta forma no processo n.10882.00331812007-01, relativos aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2002, justamente por ter sido relatado a mesma falta de fundamentação dos fatos que teriam ensejado a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros pelo art. 135 do CTN.

Por todo o exposto, afasto a decadência suscitada e, no mérito, dou provimento parcial apenas em relação ao afastamento da glosa dos pagamentos a beneficiários não identificados, bem assim em relação à atribuição de responsabilidade tributária aos arrolados solidários.

Assinado digitalmente

Antonio Bezerra Neto - Redator designado