



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

Processo nº 13971.724186/2013-83
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-002.305 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2017
Matéria ESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. LUCRO PRESUMIDO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA
Recorrente MERCOSUL COMERCIAL E INDUSTRIAL LTDA. (CONTRIBUINTE), CLÁUDIA OLIVEIRA PERES LESKOVAR BORELLI, ZILA MEIRE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO.

Na ocorrência de incorporação deve-se somar as receitas das empresas envolvidas para fins de verificar a possibilidade do enquadramento no lucro presumido. Logo, utilizar-se da chamada "incorporação às avessas" para que uma empresa de menor faturamento incorpore uma de grande porte, não autoriza a opção pelo regime.

IRPJ E CSSL (LUCRO REAL TRIMESTRAL). PIS/COFINS (REGIME NÃO CUMULATIVO).

Uma vez constatada a impossibilidade da adoção do Lucro Presumido, correto o lançamento de ofício do IRPJ/CSLL e do PIS/Cofins, pelos regimes do Lucro Real e da incidência não cumulativa, respectivamente.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Comprovada a intenção de violação da norma fiscal com a finalidade de redução irregular e artificial; dos tributos devidos, mediante incorporação às avessas, é cabível a imposição da multa qualificada de 150%. Todavia, descabe a aplicação da multa qualificada sobre as infrações em que não restar comprovado o dolo, no caso, as relativas às infrações "diferimento de resultados de contratos com entidades governamentais" e "falta de adição de bonificações, doações e brindes".

CONTRATO COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS.
DESCUMPRIMENTO DAS NORMAS PARA DIFERIMENTO DO
RESULTADO TRIBUTÁVEL.

Verificado o não cumprimento das normas que autorizam o diferimento dos resultados com entidades governamentais, mormente quanto a apuração do resultado e o controle individualizado de cada contrato, correta a tributação no período em que verificada a falta.

IRPJ E CSLL. VALORES RELATIVOS A BONIFICAÇÕES, DOAÇÕES E
BRINDES. OBRIGATORIEDADE DE ADIÇÃO AOS RESULTADOS
TRIBUTÁVEIS.

À luz do art. 249, parágrafo único, incisos VII e VIII do RIR/99, devem ser adicionados aos resultados as despesas com brindes e doações.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONFISCO. JUROS DE
MORA. TAXA SELIC. ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE.

Não compete ao julgador administrativo conhecer de pretensa ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei ou ato normativo.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA E PESSOAL.

Não são coobrigados os que não tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e, caso não comprovada a prática de ilícitos tributários por dirigentes de pessoas jurídicas para evadir-se tributação, a responsabilidade tributária não deve recair sobre esses por não terem se beneficiado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em não conhecer o recurso da responsável solidária Cláudia Oliveira Peres; por voto de qualidade, em manter a desconsideração da opção pelo lucro presumido, vencidos os conselheiros Alberto Pinto Souza Junior, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Eduardo Morgado Rodrigues. O Conselheiro Carlos César Candal Moreira Filho não votou nesta matéria, uma vez que substituiu o conselheiro Alberto no colegiado e este já havia proferido o voto, nos termos regimentais. Por unanimidade de votos em dar provimento parcial, quanto à adições não computadas no Lucro Real - contratos governamentais dos anos 2005, 2006 e 2007; por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso quanto à não adição de Brindes, Doações e Bonificações ao Lalur, tendo o Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa votado pelas conclusões do relator; por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso quanto à exclusão do Lalur das despesas com Pis e Cofins; os Conselheiros Paulo Henrique Figueiredo da Silva e Gustavo Fonseca Guimarães votaram pelas conclusões do relator; por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à exigência do Pis e da Cofins pelo regime não cumulativo e a manutenção da multa qualificada, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Eduardo Morgado Rodrigues; por unanimidade de votos em manter a incidência de juros sobre a multa; e, por maioria de votos em dar provimento ao recurso

voluntário dos sujeitos passivos solidários Sérgio Luiz Janikiam e Jannivaldo Marques Santos, vencidos os conselheiros Carlos César Candal Moreira Filho, Paulo Henrique Silva Figueiredo e Luiz Tadeu Matosinho Machado, votando os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Gustavo Guimarães da Fonseca pelas conclusões do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Ester Marques Lins de Sousa, Gustavo Guimarães da Fonseca, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Tratam-se de recursos voluntários interpostos somente por três devedores solidários, face ao acórdão nº 14-56.304, de 26/01/2015 da 5ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto SP que, por unanimidade de votos, deram parcial provimento às respectivas impugnações, conforme relatamos a seguir. A empresa contribuinte e os outros três devedores solidários não interpuuseram recurso.

À época, acordaram os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em julgar procedente, em parte, as impugnações interpostas, tão somente para excluir a multa qualificada sobre as infrações relativas aos "diferimento de resultados de contratos com entidades governamentais" e "falta de adição bonificações, doações e brindes". Nessa linha, excluiu-se, também, a responsabilidade solidária sobre as exigências tributárias relativa a essas matérias, nos termos do relatório e voto integrantes do acórdão recorrido.

Consta, como eixo central do trabalho de fiscalização, que a empresa havia adotado de forma indevida o regime de apuração do IRPJ pelo Lucro Presumido para o período de 05/2008 a 12/2008. Destacou-se que, teria havido incorporação às avessas, com o objetivo de simular fato societário, a partir do qual seria possível adotar o regime de tributação do lucro presumido. A seguir, relatamos como ocorreu a incorporação.

A empresa DOM JOSÉ TÊXTIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO (DOM JOSÉ), até a 10ª Alteração Contratual, que tinha como sócios o Sr. Sérgio Luiz Janikian (80% das quotas) e a Sra. Karin Stamer Janikian (20% das quotas), possuía um capital social de R\$ 240.000,00 (240.000 quotas).

Na 11ª Alteração Contratual, de 14/06/2007, ocorreu o aumento do capital social para R\$ 3.000.000,00 (3.000.000 quotas) devido à transferência do valor de R\$2.760.000,00 da Conta de Lucros Acumulados.

A DOM JOSÉ tinha por objeto social uma gama de atividades que podem ser mais ou menos resumidas da seguinte forma: a) a representação comercial de sociedades nacionais ou estrangeiras; b) participação em outras sociedades; c) industrialização, importação, comércio atacadista e varejista de produtos e artefatos da indústria têxtil, vestuarista e calçadista, assim como de material escolar; d) prestação de serviços de representação comercial de todos os itens relacionados com os objetos sociais citados anteriormente.

Nos termos da 12ª Alteração Contratual, de 14/06/2007, ocorreu a mudança de endereço da sede da empresa, de um lado para o outro da mesma rua, ou seja, a empresa mudou do nº 540 para o nº 533 da mesma rua, sendo que o endereço anterior passou a ser ocupado por uma das filiais previamente existentes.

Nessa época a MERCOSUL COMERCIAL contava com os sócios quotistas Sra. Cláudia Oliveira Peres (50% das quotas) e Sr. Jannivaldo Marques Santos (50% das quotas), que tinham integralizado um capital social de R\$ 15.000.000,00 (15.000.000 de quotas).

Verifica-se, ainda que: a) a sociedade iniciou suas atividades, tendo o contrato social sido registrado na Junta Comercial do Estado de São Paulo em 09/10/1996; b) o nome empresarial adotado pela empresa é MERCOSUL COMERCIAL LTDA.; c) a sede da sociedade era na Rua dos Pinheiros, 870, 17º andar, conjunto 172, Pinheiros, São Paulo, SP; d) a sociedade possuía duas filiais, uma na cidade de Brasília/DF e outra na cidade de São José/SC; e) que a sociedade era administrada isoladamente pelos Srs. **Jannivaldo** Marques Santos e **Cláudia** Oliveira Peres que podiam representar a empresa assinando em conjunto ou separadamente.

A **13ª Alteração Contratual**, de 1º/05/2008, foi o **ato societário definidor da reestruturação societária em questão**. Pelas disposições contidas no seu interior pode extrair-se, entre outras coisas, que:

- a) houve a **retirada** da sócia quotista **Sra. Karin Stame Janikian**, com a correspondente **venda** das quotas que lhe garantiam **20%** (600.000 quotas) de participação na empresa para a Sra. **Cláudia Oliveira Peres**;
- b) houve **venda** de participação societária do **sócio quotista Sr. Sérgio Luiz Janikian de 20%** (600.000 quotas) da participação total na empresa para a Sra. **Cláudia Oliveira Peres**;
- c) houve a **aprovação da incorporação da MERCOSUL COMERCIAL pela DOM JOSÉ TÊXTIL, INDÚSTRIA E COMÉRCIO**, conforme condições ajustadas no protocolo de justificação celebrado entre os administradores de ambas as empresas na data de 1º/05/2008 (fls. 163 a 168);
- d) houve **aumento de capital na DOM JOSÉ TÊXTIL, INDÚSTRIA E COMÉRCIO, de R\$ 3.000.000** (3.000.000 de quotas) **para R\$ 18.000.000** (18.000.000 de quotas) pela incorporação do acervo líquido da MERCOSUL COMERCIAL LTDA (R\$ 15.000.00,00), sendo emitidas 15.000.000 de quotas atribuídas aos antigos quotista da empresa incorporada;

e) ao final, o quadro societário da DOM JOSÉ TÊXTIL, INDÚSTRIA E COMÉRCIO ficou com a seguinte definição:

Quadro 3: Quadro societário da Dom José Têxtil, Indústria e Comércio em 1º/05/2008		
Sócios	Quotas	Valor (R\$)
Cláudia Oliveira Peres	9.180.000	R\$ 9.180.000
Zila Meire Tambelini Nakano	4.320.000	R\$ 4.320.000
Jannivaldo Marques Santos	2.700.000	R\$ 2.700.000
Sérgio Luiz Janikian	1.800.000	R\$ 1.800.000
TOTAL	18.000.000	R\$ 18.000.000

f) o nome empresarial estabelecido para a empresa resultante foi MERCOSUL COMERCIAL E INDUSTRIAL LTDA., ficando definido que a empresa poderia adotar como nome fantasia a expressão "MERCOSUL COMERCIAL";

g) a administração da empresa passou a ser realizada mediante deliberações tomadas exclusivamente pela sócia quotista Sra. Cláudia Oliveira Peres em conjunto com um dos demais sócios;

h) entre as justificativas presentes no Protocolo e Justificação de Incorporação da Mercosul Comercial Ltda. encontram-se as informações de "que a reorganização na forma procedida torna-se especialmente conveniente levando-se em consideração que os objetos sociais da incorporadora e da incorporada se complementam" e, ainda, "que o nome MERCOSUL goza de grande prestígio junto ao mercado, sobretudo público, já tendo participado de diversas licitações, estando consolidado como fornecedor público de bens".

Na 13ª Alteração Contratual, portanto, houve a extinção da DOM JOSÉ TÊXTIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO.

Nesse ato ocorreu também a cessão de 32% das quotas da empresa (4.800.000 quotas), que estavam em poder do Sr. Jannivaldo Marques Santos, em parte (480.000 quotas) para a Sra. Cláudia Oliveira Peres e o restante das quotas (4.320.000 quotas) para a Sra. Zila Meire Tambelini Nakano. De forma que, com as mudanças procedidas por esta Alteração Contratual, antes da incorporação e extinção da empresa, a participação societária na MERCOSUL COMERCIAL estava distribuída conforme descrito no quadro abaixo:

Quadro 4: Quadro societário da Mercosul Comercial, em H05/2008		
Sócios	Quotas	Valor (R\$)
Cláudia Oliveira Peres	7.980.000	RS 7.980.000
Zila Meire Tambelini Nakano	4.320.000	RS 4.320.000
Jannivaldo Marques Santos	2.700.000	RS 2.700.000

Com relação aos atos societários da MERCOSUL COMERCIAL E INDUSTRIAL, destacam-se os registros de que as **residências e domicílios** dos sócios-

administradores da **empresa são em cidades da região metropolitana ou circunvizinhas da cidade de São Paulo (SP)**. Esta constatação torna-se importante na medida em que demonstra que embora os **atos societários** referentes à incorporação tenham definido endereço em **Blumenau (SC)** para a sede da **MERCOSUL COMERCIAL E INDUSTRIAL**, de fato, o centro decisório da empresa continuou sendo a cidade de São Paulo.

À vista desses atos societários, a Fiscalização salientou que, pelas comparações entre os Patrimônios Líquidos das empresas, entre as Receitas Brutas obtidas por elas ano a ano, e, também, entre seus resultados em Lucro Líquidos Antes do IR, **era de se esperar que a incorporação realizada entre DOM JOSÉ TÊXTIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO e MERCOSUL COMERCIAL se desse no sentido de a incorporada ser a primeira, e a incorporadora a segunda empresa**. No entanto, formalmente, a incorporação se deu no sentido inverso.

A apuração do sentido dessa reestruturação societária, com a consequente definição das pessoas jurídicas que de fato foram a incorporada e a incorporadora, foram considerados pela Fiscalização como pontos cruciais para a avaliação quanto à ocorrência de simulação na operação em questão.

Concluiu-se que, a decisão quanto à pessoa jurídica sucedida e a pessoa jurídica sucessora teria se baseado no fato de que somente a DOM JOSÉ TÊXTIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO estaria autorizada a optar pelo lucro presumido, considerando-se o *caput* do art. 13 da Lei nº 9.718/98 (com a redação dada pela Lei nº 10.637/02) que autoriza a pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00. A Fiscalização enfatizou que, no ano-calendário 2008, esta opção só era possível para a DOM JOSÉ TÊXTIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO e estava vedada para a MERCOSUL COMERCIAL.

Para seguir nesse raciocínio a Fiscalização destacou que, após a incorporação prevaleceram os sócios provenientes da incorporada MERCOSUL COMERCIAL no quadro societário da empresa resultante (MERCOSUL COMERCIAL E INDUSTRIAL).

Na forma indicada no Quadro 3, retro, os sócios quotistas provenientes da MERCOSUL COMERCIAL passaram a deter, no momento seguinte à incorporação, 90% das quotas da MERCOSUL COMERCIAL E INDUSTRIAL, ou seja, 16.200.000 (no valor de R\$ 16.200.000,00) de um total de 18.000.000 de quotas, passando a controlar, com larga margem de sobra, a administração da empresa resultante que era realizada, por meio de deliberações tomadas exclusivamente pela sócia Cláudia Oliveira Peres (ex-sócia da MERCOSUL COMERCIAL) sempre em conjunto com um dos demais sócios.

O Protocolo de Justificação de Incorporação apresentam justificativas que teriam evidenciado que, de fato, a incorporadora seria a MERCOSUL COMERCIAL e não a DOM JOSÉ, como formalmente ocorreu, a seguir transcritas:

I – JUSTIFICATIVAS:

1. CONSIDERANDO que a incorporação resultará em maior lucratividade e eficiência operacional, administrativa e financeira, bem como na redução dos custos operacionais das sociedades envolvidas;

2. CONSIDERANDO que a Incorporação otimizará os procedimentos burocráticos, orçamentários, fiscalizatórios e de produção das sociedades envolvidas que garante a qualidade e quantidade dos produtos fabricados, ampliando seus ganhos ou Lucros;

3. CONSIDERANDO que as administrações da INCORPORADORA e da INCORPORADA entendem que esta proposta atende amplamente aos seus interesses, as partes decidem unificar e centralizar as atividades sociais, otimizando a administração e o controle das mesmas e minimizando despesas através da economia de escala. Essa reorganização torna-se especialmente conveniente levando-se em consideração que os objetos sociais da INCORPORADORA e da INCORPORADA se complementam; e se implementa mediante a operação de incorporação que se regerá pelos termos do presente instrumento e nas condições aqui estabelecidas;

4. CONSIDERANDO que o nome empresarial MERCOSUL goza de grande prestígio junto ao mercado, sobretudo público, já tendo participado de diversas, licitações, estando consolidado como fornecedor do mercado público de bens; e

5. CONSIDERANDO que a INCORPORADORA de longa data mantém um ótimo relacionamento com os fornecedores de matéria prima para a realização do seu objeto social, bem como que a sede da fábrica da sociedade está localizada no Estado de Santa Catarina, onde os fornecedores, em sua maioria se encontram.

Destacou-se que não obstante o fato de a matriz da empresa resultante estar estabelecida em Blumenau (SC), o centro administrativo e decisório da empresa, não se configurou no caso da MERCOSUL COMERCIAL E INDUSTRIAL. Verificou-se que, as decisões continuaram a ser tomadas conforme se fazia anteriormente à incorporação, ou seja, na sede da MERCOSUL COMERCIAL, direto de São Paulo. Nesse contexto, a Fiscalização concluiu que:

A formalização desses atos societários no sentido em que se efetivou teve uma motivação exclusivamente tributária que visava criar uma base documental que amparasse a possibilidade de opção por parte da contribuinte do regime de tributação pelo Lucro Presumido, regime de tributação este que lhe seria mais vantajoso.

Neste ponto, cabe destacar que as pessoas jurídicas envolvidas, mas especialmente a MERCOSUL COMERCIAL E INDUSTRIAL, tinham como principais destinos de sua produção e comércio o fornecimento de bens em **processos licitatórios** e que, por isso, **essas empresas tinham condições de prever quanto seria a sua receita futura**. Assim, é provável que quando fizeram a indevida opção pelo lucro presumido, já sabiam que sua receita bruta e lucro no ano tornariam a opção pelo lucro presumido muito mais vantajosa.

A dita base documental visava gerar, apenas de forma escritural, a condição formal desejada pelo sujeito passivo de poder fazer a opção pelo lucro presumido, com vistas a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o

conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, o que demonstra claramente a intenção de praticar um ato que se configura como sonegação, conforme estabelecido no art. 71 da Lei nº 4.502/64

O erro do sujeito passivo foi interpretar que a receita bruta que deveria ser considerada era exclusivamente a da pessoa jurídica incorporadora antes da incorporação. Não é assim: a receita bruta a ser considerada, ainda mais quando há incorporação de todo o fundo de comércio e de toda a atividade econômica da empresa incorporada, é a receita resultante da consolidação da receita bruta de todas as pessoas jurídicas participantes da incorporação. Uma interpretação diferente desta seria o mesmo que admitir que, a qualquer momento, qualquer empresa tributada pelo lucro real pudesse mudar seu regime de tributação para o regime do lucro presumido, bastando para isso realizar uma incorporação como a efetuada pela empresa fiscalizada.

Pelo exposto, concluímos que nem mesmo se considerássemos como real a situação apresentada nos atos societários da fiscalizada, nem assim poderíamos reconhecer razão para a sua opção pela tributação sob a sistemática do lucro presumido para o período entre 02/05/2008 e 31/12/2008.

DAS ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS E DAS EXCLUSÕES NÃO AUTORIZADAS. CONTRATOS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS

Identificou-se parcela significativa da receita e do lucro da empresa fiscalizada que era diferida, juntamente com seus respectivos tributos, por conta, a princípio, de contratos celebrados com entidades governamentais.

Tal possibilidade de diferimento está expressa no art. 409 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR-99), conforme transcrito abaixo (destaques nossos):

Art. 409. No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 407 ou 408, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso I):

I - poderá ser excluída do lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do período de apuração, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período de apuração;

II - a parcela excluída nos termos do inciso I deverá ser computada na determinação do lucro real do período de apuração em que a receita for recebida.

O art. 407, por sua vez, estabelece o seguinte:

Art. 407. Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10):

I - o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos durante o período de apuração;

II - parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada no período de apuração.

Em conformidade com esses dispositivos, o diferimento se refere apenas ao lucro do contrato com entidade governamental que tenha prazo de execução superior a um ano e, assim, tal diferimento só é possível caso a contribuinte mantenha um **controle individualizado para cada contrato** que deu origem à operação passível de diferimento.

A matéria foi ainda regulamentada pela Instrução Normativa SRF (IN SRF) nº 21, de 1979 (vale ressaltar que os art. 407 e 409 do RIR-99, supracitados, têm por base legal o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e o Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, tendo a referida IN sido publicada de forma a regulamentar tais diplomas legais). Assim, o item 4 da IN SRF nº 21/79 estabelece o seguinte (destaques nossos):

4 - Controles Específicos

O contribuinte manterá registro individuado por contrato de produção em longo prazo, de que constara:

- a descrição sumaria da encomenda;
- o prazo de execução, bem como eventual dilação;
- o custo orçado ou estimado e os seus reajustes;
- o preço total e os reajustes convencionados;
- em relação a cada período-base;
- os custos incorridos;
- a receita ou parte do preço recebida ou faturada;
- o resultado apurado.

Destacam-se os seguintes fundamentos e conclusões:

Em resumo, o diferimento dos lucros é uma opção dada pela legislação fiscal; compete ao contribuinte apurar e efetuar corretamente os seus registros contábeis a fim de que possa usufruí-la. Do exposto, fica patente que, para o exercício da faculdade prevista no art. 409 do RIR/1999, o contribuinte deve adotar dois procedimentos indispensáveis, quais sejam:

(a) controles individualizados para cada obra/contrato, para que se possa apurar o resultado de forma também individualizada, haja vista apenas o lucro ser passível de diferimento; e

(b) promover no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) os registros específicos que permitam um controle efetivo do diferimento.

Assim sendo, sem tais controles individualizados por contrato, torna-se impraticável o diferimento do lucro de cada contrato, que é justamente o que a legislação vigente permite.

Conforme relatado anteriormente ao tratarmos sobre os principais procedimentos fiscais no item 1.8 do presente Relatório, mais especificamente ao tratarmos do TIF 2012/0090-09, a empresa fiscalizada, apesar de ter sido direta e objetivamente intimada, de forma clara, a apresentar os controles em questão para cada contrato, não apresentou tais documentos, entregando tão somente uma planilha de controle do saldo total consolidado.

Cabe ressaltar que em mais de uma oportunidade, em contato com o **Sr. Kunibert, contador** e representante da empresa fiscalizada já anteriormente mencionado no presente Relatório, ele informou aos auditores-fiscais que realmente a **empresa não possuía controles individualizados para cada contrato que deu origem aos diferimentos**. Assim, julgamos desnecessário lavrar outro Termo de Reintimação para requisitar tais documentos, visto que o resultado permaneceria sendo a não apresentação dos documentos. Inclusive, em sua resposta ao TIF 2012/0090-09, datada de 22/05/2013 e anexada à fl. 5.050 do presente processo, a empresa, em observação ao final do "Protocolo de Entrega", foi taxativa ao afirmar que "São esses os dados que conseguimos levantar", indicando claramente que não possuíam os controles para cada contrato conforme solicitado no referido TIF.

Dessa forma, percebe-se que a fiscalização buscou reconhecer o direito da contribuinte ao diferimento facultado pelo art. 409 do RIR/1999, porém, a contribuinte não apresentou os documentos necessários para que tal faculdade pudesse ser atribuída à empresa. Assim, quaisquer argumentos de cerceamento e/ou apresentação extemporânea de documentos não deverão ser acatados.

Isso posto, os saldos de lucros diferidos de períodos de apuração anteriores (anos-calendário 2005 a 2007) foram adicionados ao lucro líquido do período de apuração findo em 01/05/2008 por conta do evento de incorporação. Além disso, foram glosadas as exclusões do lucro líquido realizadas pela empresa fiscalizada em seus LALUR dos anos 2008 e 2009. Tais apurações estão descritas na seção 2.6 - DA RECOMPOSIÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL PARA OS ANOS-CALENDÁRIO 2008 E 2009.

DAS ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS - BONIFICAÇÕES, DOAÇÕES E BRINDES

A Fiscalização constatou que, em 2008 e 2009, a empresa possuía R\$3.234.374,13 em notas fiscais emitidas relativamente a "Remessas em bonificação, doação ou brinde" (códigos CFOP 5910 e 6910). Entre os procedimentos fiscais efetuados para o esclarecimento da constatação destacou-se: a) a análise dos arquivos digitais de Documentos Fiscais trazidos pelo sujeito passivo; b) a inclusão do questionamento sobre essas notas fiscais no item 1 do TIF 2012/0090-07; e c) a análise das notas fiscais trazidas, pelo sujeito passivo, em resposta a esse questionamento (fls. 4.250 a 4.445).

Nesse sentido, vale destacar o art. 249 do RIR-99:

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

VII - as doações, exceto as referidas nos arts. 365 e 371, caput (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI);

VIII- as despesas com brindes (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII);

Demonstrou-se como foram calculados os valores adicionados ao lucro real relativamente a "bonificações, doações ou brindes" distribuídos pelo sujeito passivo. Os valores adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL foram computados a partir da soma das notas fiscais emitidas em cada período de apuração, conforme demonstrado na planilha "Doações e Brindes" anexada ao presente PAF à fl. 7.503, desconsideradas as notas fiscais canceladas.

DAS EXCLUSÕES INDEVIDAS - LALUR 2009

Identificaram-se quatro exclusões do lucro líquido do exercício 2009 no LALUR escriturado pela empresa para tal período (fls. 447 a 451), no valor total de R\$2.050.734,02. As exclusões foram devidamente evidenciadas. Mesmo reintimada, a empresa não apresentou qualquer documentação em atendimento, o que nos levou à glosa de tais exclusões escrituradas pela empresa, uma vez que não foi possível confirmar a regularidade das mesmas.

DAS INFRAÇÕES RELATIVAS À CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O FATURAMENTO (COFINS E PIS)

Registrou-se que, as infrações apuradas em relação às contribuições incidentes sobre o faturamento (PIS e COFINS) são decorrentes das apurações realizadas para o IRPJ e a CSLL e, assim, de forma geral, se baseiam nos mesmos fatos já relatados no Capítulo 2 do presente Relatório. Ressaltou-se que, os fatos aqui descritos são válidos tanto para a contribuição ao PIS quanto para a COFINS, visto que ambas as contribuições possuem a mesma base de cálculo e derivam dos mesmos fatos e constatações a que chegou a presente Auditoria-Fiscal.

DA INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS

A Fiscalização também verificou que, no período entre maio e dezembro de 2008, a empresa havia optado indevidamente pela forma de tributação do IRPJ pelo Lucro Presumido, conforme já relatado na seção 2.2 supra. Dessa forma, nesse período a empresa acabou adotando, também de forma indevida, o regime de incidência cumulativa para a apuração da contribuição para o PIS e da COFINS.

Assim, a partir da desconsideração do regime de tributação do IRPJ pelo Lucro Presumido, lançando tal tributo com base no Lucro Real, também realizou-se a correspondente desconsideração do regime de incidência cumulativa para a contribuição para o PIS e para a COFINS, adotando o regime de incidência não-cumulativa, realizando os lançamentos dos respectivos tributos.

Além disso, como parte do irregular do diferimento dos lucros realizado pela empresa, a empresa também diferia as respectivas receitas oriundas de contratos com entidades governamentais celebrados nos anos 2008 e 2009, o que resultava no irregular diferimento do pagamento dos tributos incidentes sobre o faturamento diferido.

Demonstrou-se que, a empresa não poderia realizar tais diferimentos e, assim, tal fato repercute diretamente na apuração da contribuição para o PIS e da COFINS, uma vez que a base de cálculo de tais tributos é alterada pelos diferimentos irregulares realizados. Dessa forma, realizaram-se os lançamentos dos tributos em tela de modo a anular os efeitos das eventuais receitas diferidas irregularmente.

DA RECEITA DIFERIDA IRREGULARMENTE - OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E À COFINS

Observou-se que, havia saldo remanescente de receitas diferidas de períodos de apuração anteriores (anos-calendário 2005 a 2007) e que ainda não haviam sido oferecidas à tributação, nos mesmos moldes anteriormente mencionados.

Assim, tais saldos remanescentes foram adicionados ao faturamento da empresa do primeiro mês do período de apuração fiscalizado, ou seja, janeiro de 2008, de modo a oferecê-los à tributação.

DA MULTA DE OFÍCIO E JUROS SOBRE A MULTA

A Fiscalização, com base nas disposições do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996, inc. I, § 1º; e artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964 apresentou as seguintes conclusões para aplicar a multa de ofício:

- mesmo sabendo que não poderia adotar o regime de tributação do IRPJ pelo Lucro Presumido (e, conseqüentemente, o regime de incidência cumulativa para a PIS e a COFINS), conforme amplamente demonstrado no presente Relatório, a empresa fiscalizada optou por realizar uma série de manobras

societárias e contábeis na tentativa de iludir o Fisco quanto a tal possibilidade, o que demonstra o dolo do sujeito passivo. Tais fatos configuram, também, além da sonegação já citada, a simulação (art. 167, CC), o abuso de personalidade jurídica (art. 50, CC) e o abuso de forma (art. 187, CC).

- mesmo tendo conhecimento de que deveria adicionar ao lucro líquido do período de apuração os valores destinados a título de doações e brindes, conforme estabelece o art. 249 do RIR-99 (já transcrito anteriormente), a empresa optou por não realizar tais adições, o que demonstra o dolo da empresa fiscalizada.

- mesmo sabendo que não poderia diferir seus lucros e receitas sem manter um controle individualizado dos contratos celebrados com entidades governamentais, conforme já exaustivamente demonstrado no presente Relatório, a empresa fiscalizada optou por realizar tal diferimento de forma irregular, o que demonstra o dolo da contribuinte.

Frisou-se que todo o exposto foi realizado de forma reiterada pela empresa fiscalizada, ao longo de todo o período fiscalizado. Assim, concluiu-se que tais práticas fizeram parte da rotina administrativa da empresa fiscalizada, o que teria comprovado que a intenção da contribuinte teria sido a de reduzir, de forma irregular, os tributos devidos.

Tais fatos foram considerados como caracterizadores de práticas de sonegação e/ou fraude descritos nos art. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

Nesse contexto, com base nas disposições do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, o percentual da multa de ofício foi **uplicado**, alcançando 150%, em relação a todas as infrações que integram os Autos de Infração.

DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

Nesse tópico, a Fiscalização enfatizou que o exame de toda a documentação arrolada ao longo do trabalho de auditoria-fiscal, em especial o conjunto de atos societários das empresas envolvidas, levou à conclusão, para efeito das cominações tributárias, a **evidenciação da autoria** e do **grau de responsabilidade** na realização dos **ilícitos tributários** praticados na administração da MERCOSUL COMERCIAL E INDUSTRIAL.

Compulsando os referidos documentos pudemos constatar a interação e comprometimento de seus administradores (sócios ou não) tanto na operação de reestruturação societária simuladora da incorporação da MERCOSUL COMERCIAL pela DOM JOSÉ TÊXTIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO, quanto nas operações de diferimento de receitas e lucros e de não adição das doações e brindes ao lucro líquido da empresa.

Em outras palavras, o relativo sucesso na perseguição da obtenção das desejadas supostas condições formais condizentes com a possibilidade de opção pelo lucro presumido foi obtido pela reunião de esforços, pelo trabalho orquestrado dos administradores responsáveis pelas empresas envolvidas na reestruturação societária, trabalho este que tinha por instrumentos as próprias pessoas jurídicas que foram utilizadas na simulação.

Destacou-se que, o mesmo se verifica quanto ao diferimento das receitas e lucros advindos de contratos com entidades governamentais e quanto à não adição das doações e brindes ao lucro líquido da empresa, uma vez que aos administradores da empresa cabe o fiel cumprimento das disposições legais, especialmente no que se refere às obrigações tributárias da mesma. Atuando de forma diversa, caracteriza-se a atuação dos administradores com infração de lei. Transcreve-se:

Além disso, um detalhe importante a ser ressaltado e que reforça a necessidade de se solidarizar os administradores reside no fato de a presente Auditoria-Fiscal ter verificado que **quase todos os então administradores da empresa retificaram suas Declarações de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda - Pessoa Física 2012 / Ano-calendário 2011 (DIRPF 2012)** logo após a ciência do início da presente ação fiscal, sendo que nessa retificação **foram suprimidos praticamente todos os bens imóveis e os veículos que antes integravam o patrimônio declarado dos administradores.**

Tal ato foi praticado pelos **sócios-administradores: Cláudia Oliveira Peres** (CPF nº 164.716.858-90), **Zila Meire Tambelini Nakano** (CPF nº 011.769.898-98) e **Jannivaldo Marques Santos** (CPF nº 022.837.238-09), além do procurador e administrador de fato da empresa, Sr. **Roberto Giro Nakano** (CPF nº 206.806.278-04), conforme pode-se verificar pela Procuração anexada ao presente PAF (fls. 972 a 976) que confere plenos poderes ao Sr. Roberto Nakano para **representar a contribuinte ISOLADAMENTE**, poder esse que nem mesmo os sócios-administradores possuem pois, **de acordo com os Contratos Sociais da empresa (fls. 119 a 434), a administração da sociedade seria realizada sempre pela Sra. Cláudia Peres em conjunto com um dos demais sócios.** Ou seja, ao Sr. Roberto Nakano foram atribuídos poderes de representação e administração da sociedade que nem mesmo os sócios possuíam!

Vale ressaltar também que a Sra. Zila Nakano é esposa do Sr. Roberto Nakano e, assim, é declarada na DIRPF de seu marido como sendo sua dependente, não apresentando, por essa razão, DIRPF isoladamente.

A título de informação, é interessante observar que a presente fiscalização teve início no dia 27/06/2012 e que as retificações das DIRPF 2012 dos sócios e administradores ocorreu nas seguintes datas e horários:

- Cláudia Oliveira Peres - Entrega da DIRPF Retificadora em 30/08/2012 às 17:24:27;
- Roberto Giro Nakano (e sua dependente Zila Meire Tambelini Nakano) - Entrega da DIRPF Retificadora em 30/08/2012 às 17:25:02; e
- Jannivaldo Marques Santos - Entrega da DIRPF Retificadora em 30/08/2012 às 17:24:45.

Ou seja, todas as DIRPF Retificadoras foram entregues no mesmo dia 30/08/2012, dois meses após o início da presente ação fiscal e praticamente no mesmo horário, com diferença de apenas alguns segundos entre uma

entrega e outra. E **todas elas realizaram as mesmas alterações: supressão dos bens imóveis e veículos de cada pessoa física**. Tais fatos demonstram, sem deixar margem a dúvidas, que tal ação foi tomada de forma deliberada, organizada e de comum acordo entre os sócios e administradores da empresa, com o único intuito de tentar impedir que o Fisco tomasse conhecimento acerca de boa parte dos bens que compõem seus respectivos patrimônios pessoais, possivelmente por já saberem que a empresa fiscalizada apresentava irregularidades passíveis de punição e, assim, já preverem que seriam solidarizados em tais autuações.

Tal fato, por si só, já demonstra claramente a intenção de evitar que o Fisco tome conhecimento do patrimônio de cada sócio/administrador, demonstrando, também, que todos eles estão diretamente vinculados aos fatos constatados pela presente Fiscalização.

Assim, a Fiscalização, com base nas disposições do inciso III do art. 135, o art 142 e o inciso VII do art. 149, todos da Lei nº 5.172/66 (CTN), **declarou** a sujeição passiva solidária dos sócios-administradores Srs. **Cláudia** Oliveira Peres (CPF nº 164.716.858-90), **Zila** Meire Tambelini Nakano (CPF nº 011.769.898-98), **Jannivaldo** Marques Santos (CPF nº 022.837.238-09) e **Sérgio Luiz** Janikian (CPF nº 090.332.018-52), além do procurador da empresa Sr. **Roberto Giro** Nakano (CPF nº 206.806.278-04), conforme Termos de Sujeição Passiva Solidária de fls.

DO ACÓRDÃO RECORRIDO

À vista do trabalho da Auditoria-Fiscal, dos Autos de Infração, a DRJ Ribeirão Preto concluiu por dar parcial provimento às Impugnações da contribuinte e dos devedores solidários, cujo acórdão recebeu a seguinte ementa:

Ano-calendário: 2008, 2009

MULTA DE OFICIO QUALIFICADA.

Comprovada a intenção de violação da norma fiscal com a finalidade de redução irregular e artificial; dos tributos devidos, mediante incorporação às avessas, é cabível a imposição da multa qualificada de 150%. Todavia, descabe a aplicação da multa qualificada sobre as infrações em que não restar comprovado o dolo, no caso as relativas as infrações "diferimento de resultados de contratos com entidades governamentais" e "falta de adição de bonificações, doações e brindes".

IRPJ E REFLEXOS. PRELIMINAR. DECADÊNCIA.

Nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o termo a quo do prazo de decadência é o primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado; *in casu*, na sistemática do Lucro Real Trimestral, fato gerador a partir de 01/06/2008, a contagem iniciou-se em 1/1/2009, encerrando-se em 31/12/2013 pelo que não há que se falar em decadência.

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO.

Na ocorrência de incorporação deve-se somar as receitas das empresas envolvidas para fins de verificar a possibilidade do enquadramento no lucro presumido. Logo, utilizar-se da chamada "incorporação às avessas" para que uma empresa de menor faturamento incorpore uma de grande porte, não autoriza a opção pelo regime.

IRPJ E CSSL (LUCRO REAL TRIMESTRAL). PIS/COFINS (REGIME NÃO CUMULATIVO).

Uma vez constatada a impossibilidade da adoção do Lucro Presumido, correto o lançamento de ofício do IRPJ/CSLL e do PIS/Cofins, pelos regimes do Lucro Real e da incidência não cumulativa, respectivamente.

CONTRATO COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS. DESCUMPRIMENTO DAS NORMAS PARA DIFERIMENTO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL.

Verificado o não cumprimento das normas que autorizam o diferimento dos resultados com entidades governamentais, mormente quanto a apuração do resultado e o controle individualizado de cada contrato, correta a tributação no período em que verificada a falta.

IRPJ E CSLL. VALORES RELATIVOS A BONIFICAÇÕES, DOAÇÕES E BRINDES. OBRIGATORIEDADE DE ADIÇÃO AOS RESULTADOS TRIBUTÁVEIS.

À luz do art. 249, parágrafo único, incisos VII e VIII do RIR/99, devem ser adicionados aos resultados as despesas com brindes e doações.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONFISCO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE.

Não compete ao julgador administrativo conhecer de pretensa ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei ou ato normativo. Pelo contrário, ao julgador administrativo compete, apenas, verificar se a lei e os atos normativos do Poder Público foram aplicados conforme editados, uma vez que são dotados de presunção de legitimidade e legalidade. O conhecimento e julgamento de eventual vício formal ou material da legislação aplicada e em vigor compete, apenas, ao Poder Judiciário, o qual tem a última palavra em face do princípio da unidade de jurisdição.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA E PESSOAL.

São coobrigados os que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e, comprovada a prática de ilícitos tributários por dirigentes de pessoas jurídicas para evadir-se tributação, deve a responsabilidade tributária recair sobre aqueles que se beneficiaram desses procedimentos, bem como sobre eventuais empresas criadas para esse fim.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Das Intimações e Interposições de Recursos Voluntários

Recorrentes	Intimação (fl.)	AR (fl.)	Recebimento AR (Data)	Recurso Voluntário (Data Protocolo)	Recurso Voluntário (fl.)	Advogado Ass. Rec.	Procuração (Validade)
Mecosul	9405	9861	16/03/2015	Não Interpôs	-	-	-
Cláudia	9481	9865	18/03/2015	10/06/2015	10272	Maurício, Augusto, Daniela	de 26/05/2015 a 26/05/2016
Jannivaldo	9557	9866	18/03/2015	17/04/2015	9888	Nicoli D'Andretta	de 17/04/2015 a 17/04/2016
Roberto Giro	9633	9879	15/05/2015	Não Interpôs	-	-	-
Zilda	9709	9878	15/05/2015	Não Interpôs	-	-	-
Sérgio Luiz	9785	9864	18/03/2015	17/04/2015	10130	Igor, Rodrigo, Pedro	Indeterminado

Conforme quadro resumo, acima, a empresa contribuinte e os cinco devedores solidários foram devidamente intimados do acórdão recorrido. Não obstante, interpuseram recurso voluntário, somente os devedores: Cláudia, Jannivaldo e Sérgio Luiz. **Não interpuseram recurso voluntário**, a contribuinte **Mercosul** e os devedores solidários **Roberto e Zilda**.

Da Intempestividade do Recurso Voluntário da Devedora Solidária, Cláudia.

A devedora, Cláudia, foi devidamente intimada conforme Termo de Intimação de fl. 9.405. O AR juntado à fl. 9.861 indica que Cláudia recebeu a intimação em 18/03/2015. À fl. 10.271 há Termo de Juntada Eletrônica, de 03/06/2015 (quando já teria transcorrido o prazo legal de 30 dias para o recurso). Todavia, somente em 10/06/2015 (fl. 10.272) o advogado de Cláudia, Dr. Maurício Loddi Goncalves, assinou o recurso voluntário, por meio de certificado digital. A vigência da procuração outorgada pela Sra. Cláudia aos seus advogados, expirou em 26/05/2016 (fl. 10.336).

Diante da intempestividade do recurso voluntário da devedora solidária, Cláudia, deixamos de relatar suas razões de recurso voluntário. De qualquer forma, verificamos que os termos do recurso intempestivo da Sra. Cláudia, coincide com os do recurso do devedor solidário Jannivaldo, a seguir relatado, por ser tempestivo.

Dos Recursos Voluntários de Jannivaldo e Sérgio Luiz

O devedor solidário, Jannivaldo apresentou suas razões, com base nas quais adentrou em cada uma das questões mantidas pela DRJ. Arguiu preliminares relativas à suposta falta de indicação dos valores objeto dos lançamentos, sob o argumento de que haveria incongruência entre os quadros demonstrativos elaborados pela Fiscalização e que não seria possível chegar aos valores indicados.

Em preliminar o recorrente requereu sua exclusão do polo passivo, vez que segundo a hipótese de incidência constitucionalmente definida, não deteria competência para figurar no polo passivo.

Requereu ainda:

-
- a) a decadência de todos os valores autuados referentes aos anos-calendário 2005, 2006, 2007, bem como o período entre janeiro/08 a novembro/08, mediante a anulação do auto de infração;
 - b) que fosse declarada válida a incorporação por completo, bem como que fosse considerada correta a escolha pelo lucro presumido e, consequentemente, o regime cumulativo para PIS e COFINS, ambos no período entre maio/08 a dezembro/08, anulando-se os autos nestes aspectos;
 - c) que os autos fossem cancelados por completo, no tocante ao regime de PIS e COFINS entre maio/08 a dezembro/08, sob o argumento de que a Fiscalização não teria considerado os créditos das respectivas Contribuições;
 - d) que os autos fossem cancelados por completo no tocante ao Diferimento para fins de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, dentre estas razões: a) a Fiscalização não teria considerado os valores efetivamente recolhidos pelo sujeito passivo; e/ou b) não teria considerado os valores recolhidos pelo sujeito passivo posteriormente ao mês de dezembro/09;
 - e) que fossem validados os diferimentos efetuados pelo sujeito passivo para IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, uma vez que foi atendida a legislação, anulando-se os autos de infração;
 - f) que fossem anuladas as indevidas adições das despesas de brindes, bonificações e doações apuradas pela Fiscalização no período entre julho/08 a dezembro/09, anulando-se os respectivos autos de infração;
 - g) que fossem validadas as exclusões do LALUR 2009 referentes aos valores que foram parcelados, cancelando-se os pertinentes autos de infração;
 - h) que na hipótese de prevalecerem quaisquer débitos, que fosse anulada a multa de ofício majorada de 150%, aplicando-se aos valores eventualmente pendentes a multa de ofício de 75%;
 - i) que caso restassem quaisquer dúvidas, que fossem os autos baixados em diligência, bem como deixa à disposição da douta Delegacia Regional de Julgamento, toda documentação, que porventura ajude a elucidar a lide.

Por sua vez, o devedor solidário, **Sérgio Luiz**, apresentou, em síntese, as seguintes razões de recurso:

Segundo a DRJ, a não adição das despesas com brindes e doações para fins de apuração do Lucro Real e o diferimento da tributação das receitas vinculadas a contratos com entes governamentais, apesar de incorreta do ponto de vista da apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, **não poderia ser considerada um ato simulado ou fraudulento, razão**

pela qual a multa qualificada sobre tais lançamentos deveria ser desqualificada, do mesmo modo com que foram afastadas a solidariedade e a responsabilidade dos demais interessados sobre tais créditos tributários. Referido acórdão foi objeto de recurso de ofício em virtude do cancelamento parcial da responsabilidade dos interessados.

Contudo, apesar da correção do acórdão da DRJ no que tange à desqualificação da multa sobre referidos lançamentos e o cancelamento da solidariedade e responsabilidade, **a decisão deve ser reformada de modo a, no caso do Recorrente, excluí-lo do polo passivo do restante da autuação**, razão pela qual é interposto o presente Recurso Voluntário. Por meio deste, o Recorrente demonstrará que:

- a) a autuação seria nula, pois não lhe teria sido oportunizada a possibilidade de apresentar documentos e esclarecimentos no curso do procedimento de fiscalização (item 11.1);
- b) o acórdão da DRJ seria nulo porque não apreciou os argumentos do recorrente aduzidos em sua Impugnação, limitando-se a reconhecer sua responsabilidade objetiva, sem qualquer fundamento (item II.2);
- c) não pode, com base no artigo 124, I, do Código Tributário Nacional ser considerado devedor solidário dos tributos lançados contra a Dom José/Mercosul, pois ausente o pressuposto fático e jurídico da solidariedade: o interesse comum (item III.1.1).
- d) ainda que se entenda que mero interesse econômico é suficiente para a caracterização da solidariedade, as autoridades fiscais não demonstraram sua existência, que não se confunde com a simples economia de tributos (item III.1.2);
- e) não há possibilidade de responsabilização pelos créditos tributários da Dom José/Mercosul com fulcro no artigo 135, III, do CTN, pois não há qualquer ato ilícito não tributário ou com excesso de poderes praticado pelo Recorrente do qual tenham surgido os fatos jurídicos tributários objeto desta autuação. Ainda que se entenda pela ocorrência de simulação na incorporação, a responsabilização do artigo 135, III, do CTN não é aplicável, pois do ato tido por simulado (ato ilícito não tributário) não nasceram quaisquer obrigações jurídico-tributárias (item III.2,2);
- f) subsidiariamente, mesmo que este Conselho entenda pela manutenção da solidariedade do recorrente, essa não pode ser estendida para as penalidades e deve restringir-se aos tributos lançados (item III.3);
- g) sobre a improcedência dos autos de infração, o recorrente demonstrará que não houve qualquer simulação na dita operação de "incorporação às avessas" (item IV.1);
- h) ainda sobre a improcedência dos autos de infração, alegará a impossibilidade de tributação das receitas diferidas e a ocorrência de decadência parcial (item IV.2); e

i) não incidem juros moratórios sobre a multa de ofício (item IV.3).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

Na forma relatada, interpuseram recurso voluntário, somente os devedores: Cláudia, Jannivaldo e Sérgio Luiz. Não interpuseram recurso voluntário, a contribuinte Mercosul, Roberto e Zilda.

A devedora, Cláudia, foi devidamente intimada conforme Termo de Intimação de fl. 9.405. O AR juntado à fl. 9.861 indica que Cláudia recebeu a intimação em 18/03/2015. À fl. 10.271 há Termo de Juntada Eletrônica, de 03/06/2015 (quando já teria transcorrido o prazo legal de 30 dias para o recurso). Todavia, somente em 10/06/2015 (fl. 10.272) o advogado de Cláudia, Dr. Maurício Loddi Goncalves, assinou o recurso voluntário, por meio de certificado digital. A vigência da procuração outorgada pela Sra. Cláudia aos seus advogados, expirou em 26/05/2015 (fl. 10.336).

Diante da **intempestividade** do recurso voluntário da **devedora solidária, Cláudia**, e da ausência de manifestação a respeito, voto no sentido de não se conhecer do recurso voluntário.

À vista da tempestividade e do atendimento aos demais requisitos de admissibilidade, **conheço** dos recursos dos devedores, **Jannivaldo** e **Sérgio Luiz**, os quais passo a analisar.

Das Razões Gerais dos dois Recursos Voluntários tempestivos

Assim, tais recorrentes iniciam suas razões, à exceção da exclusão da responsabilidade dos recorrentes, quanto aos créditos tributários decorrentes do indevido "diferimento de resultados de contratos com entidades governamentais" e da "falta de adição de bonificações, doações e brindes", sujeitos ao exame do **Recurso de Ofício** ao CARF, o **acórdão recorrido teria ratificado o conteúdo do Relatório da Atividade Fiscal como “razões adicionais de decidir”** (responsabilidade solidária pela indevida apuração pelo lucro presumido, em 2008; pelo pagamento do Pis e da Cofins, indevidamente, pelo método cumulativo; adições não computadas; exclusões indevidas; juros e multa qualificada).

Alegam que deveriam ter sido **intimados ao longo de todo o procedimento fiscal** que antecedeu a lavratura dos autos de infração e do termo de sujeição passiva solidária.

Salientam que não teriam sido incluídos no rol dos fiscalizados nem teriam recebido qualquer intimação; que não tiveram oportunidade de prestar esclarecimentos ou apresentar provas que pudessem confirmar ou infirmar as imputações feitas pelos agentes fiscais; que seu direito à ampla defesa e ao contraditório não foram respeitados; que por consequência, tornaram-se responsáveis por créditos tributários no valor histórico total de R\$ 64.803.156,83. Requereram a decretação de nulidade do termo de sujeição passiva solidária.

Ressaltam que, a ausência de discriminação dos valores efetivamente utilizados para a realização do cálculo **teria dificultado ao contribuinte a compreensão do que efetivamente estaria sendo cobrado** e que isso teria dificultado a busca pelos documentos comprobatórios que poderiam ser apresentados com o intuito de afastar as referidas exigências.

Destacam que, a **Fiscalização não teria sido diligente**, conforme determinam os princípios administrativos (legalidade, moralidade, finalidade, razoabilidade, eficiência e motivação); teria deixado de evidenciar ao sujeito passivo os detalhes imprescindíveis à observância dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, razão pela qual sustentam que deveria ser cancelado todo o processo, o que compreenderia a nulidade da decisão na DRJ e do auto de infração.

Alegam que também teriam sido desconsiderados **valores quitados** pela empresa a título de parcelamentos referentes ao período compreendido entre abril/2008 a dezembro de 2009. Juntou-se planilha compilando todos os parcelamentos efetuados pela MERCOSUL perante a RFB, cuja soma totalizou R\$4.612.607,92 - não atualizados.

Respeitadas tais razões dos recorrentes, analisaremos, ao longo deste voto, esses questionamentos, em conjunto com os resultados do trabalho de auditoria-fiscal, com as matérias discutidas e os fundamentos apresentados pelos recorrentes.

Da Decadência (art. 150, § 4º, CTN)

Pis e Cofins

Os recorrentes alegam que teria havido a decadência dos créditos de Pis e Cofins, com base no § 4º do art. 150, CTN. Pois, em seu entendimento, não teria havido simulação, sonegação, dolo ou fraude, no que diz respeito ao referido diferimento de tributos relativos às receitas de contratos com entes governamentais.

Concluem afirmando que, considerando que a ciência do lançamento ocorreu somente em 13 de dezembro de 2013, em relação aos fatos geradores de janeiro a novembro de 2008, teria havido a decadência, pois teriam decorridos mais de 5 anos, entre a ocorrência dos supostos fatos impositivos e a manifestação do Fisco, razão pela qual sustenta que também nesse tocante deveriam ser cancelados os autos.

Diferimentos

Os recorrentes sustentam que as receitas decorrentes de contratos celebrados pelo poder público, tidas pela DRJ por indevidamente diferidas, não poderiam ter sido tributadas pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, pois, se a falha da contribuinte teria residido na falta de individualização de tais contratos, o lançamento deveria reportar-se à data em que o contrato foi celebrado e não ao seu "saldo" na época do lançamento.

Detalham, dizendo que **o lucro diferido dos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007 não poderia ter sido tributado em 2008**, mas nos próprios anos-calendário do diferimento: 2005, 2006 e 2007, o que implica vício na apuração dos tributos devidos e violação ao artigo 142 do CTN.

Alegam que a DRJ teria incorrido em contradição, pois apenas desqualificou a multa de ofício lavrada sobre os tributos constituídos sobre o "diferimento de resultados de contratos com entidades governamentais" e "falta de adição de bonificações, doações e brindes", enquanto também deveria ter reconhecido a **decadência do crédito tributário apurado erroneamente no ano-calendário de 2008**. Isso porque, inexistindo qualificação de multa, ou seja, ausente fraude, dolo ou simulação, a contagem do prazo é regida pelo artigo 150, § 4º, do CTN, o que resultaria na decadência de parte do crédito lançado relativo ao ano-calendário de 2008.

Os recorrentes ainda alegaram que teria **transcorrido o prazo legal de cinco anos para a Fiscalização manifestar-se sobre o diferimento de receitas de contratos com entes governamentais (valores recebidos anteriormente a 2008)**.

Essa alegação não é correta, pois, **não há que se falar em decadência do direito de a Fiscalização lançar neste caso**. A decadência fica prejudicada. Veja-se que, na realidade, houve um equívoco no acórdão recorrido: a Fiscalização não poderia ter lançado em 2008, mesmo com o argumento de que nesse ano houve a referida incorporação. Isso porque, se a Fiscalização concluiu que não poderia ter havido diferimento, em relação aos referidos contratos com entes governamentais, só poderia haver lançamento, em 2005, 2006 e 2007, já que não caberia diferimento. Houve, portanto, erro no lançamento e no momento da ocorrência do fato gerador.

Os recorrentes ainda alegam que, na forma com que concluíram a DRF e DRJ, não poderiam ter deixado de registrar que, em consequência da não aceitação do regime do lucro presumido, em 2008, e da não aceitação do referido diferimento, estariam resguardados à contribuinte os respectivos créditos de Pis e Cofins.

No entanto, não há que se falar em tal direito, pois não houve pagamento de Pis e Cofins, de forma não cumulativa, que deveria ter ocorrido, conjuntamente com a apuração do lucro real.

Em que pese a alegação dos recorrentes de que a Fiscalização, em relação ao diferimento de valores decorrentes de contratos com entes governamentais, deveria ter considerado em seu cálculo, os valores oferecidos à tributação durante os diferimentos de 2012 e 2013, tem-se presente que, em realidade, essa função deverá ser devidamente realizada pela própria contribuinte, quando for efetivar o pagamento dos tributos na forma correta, isto é, pelo lucro real, sem diferimento, e não cumulativamente (Pis e Cofins).

Quanto à alegação de que havia controle individualizado, relativo a cada contrato em questão, a Fiscalização verificou que os dados contidos nas planilhas apresentadas, unilateralmente pela empresa autuada, não condiziam com as declarações acessórias e com os pagamentos de tributos, a respeito. Dessa forma, não há como acolher tais planilhas, como prova demonstrativa da verdade material, como insiste o recorrido.

Da Alegação de Não Ocorrência de Simulação e do Real Negócio

Na forma relatada, a Fiscalização entendeu que teria havido "incorporação às avessas", caracterizado pela relação de controle, onde a incorporadora (Dom José), em realidade, seria controlada pela incorporada (Mercosul Comercial). Isto é, a empresa de menor valor teria incorporado a maior empresa, com o objetivo de se utilizar o regime do lucro presumido, no qual se enquadraria somente a empresa menor (Dom José).

Sobre essa conclusão, os recorrentes sustentam, em síntese, que a legislação assegura à empresa autuada, optar pela sistemática de apuração pelo Lucro Presumido, ainda que ela ultrapasse, no ano da opção, o limite de receita bruta estabelecido no artigo 13 da Lei nº 9.718/1998, o IRPJ e a CSLL. Defendem que, ainda assim, estava autorizada, naquele ano, adotar o regime do Lucro Presumido; que somente no ano seguinte a empresa passou a ser obrigada a apurar o seu lucro pela sistemática do Lucro Real.

Indicam que somente a pessoa jurídica MERCOSUL COMERCIAL E INDUSTRIAL deveria ocupar o polo passivo do presente PAF. Afirmam que haveria falha do Fisco em demonstrar em que legislação pátria baseia sua decisão em desconsiderar a MERCOSUL como apta à opção pelo lucro presumido no ano-calendário de 2008, razão pela qual a tributação conduzida pelo sujeito passivo deveria ser ratificada e ser mantida incólume, pois o que teria havido seria tão somente a aplicação do conjunto normativo pertinente.

Não obstante as razões sustentadas pelos recorrentes, em defesa da empresa autuada, as conclusões da DRJ, a respeito, devem prevalecer no presente caso. Eis que, a referida autorização legal **só poderia ser considerada** para a hipótese de se ter presente, a mesma pessoa jurídica, nos dois exercícios.

Isto é, a mesma empresa (Dom José) no ano em que ultrapassou-se o limite legal de resultado permitido para o Lucro Presumido; e a mesma empresa, no ano seguinte (quando a empresa Dom José já havia sido extinta para dar lugar a uma nova pessoa jurídica [e não sucessora]. No ano em que houve tal extrapolação (2008) surgiu uma nova pessoa jurídica: a Mercosul Comercial e Industrial Ltda., dirigida, de fato, pela mesma administradora da antiga Mercosul Comercial, a Sra. Cláudia, cuja Alteração 13ª do Contrato Social previa que as deliberações da nova empresa também deveria se dar (como que uma continuidade da antiga Mercosul Comercial), exclusivamente por essa sócia, em conjunto com outros sócios).

Respeitado o entendimento dos recorrentes, tem-se, no entanto, que não se trata de desconsiderar o negócio jurídico, em si, trata-se de questão legal. Pois, não há impedimento à incorporação, na forma como se verificou, mas há evidente discrepância com os exatos termos da legislação aplicável. Pois, não há como manter-se o lucro presumido, no caso, em que, no transcurso do exercício social (05/2008), agregou-se ao capital social, novas atividades, novos os resultados etc., que deram origem a uma nova situação fática.

Diante dessa nova situação fática, para se verificar com exatidão se exigências legais permaneceriam atendidas de modo a autorizar a manutenção da empresa no lucro presumido, a empresa resultante deveria ter adotado as providências escriturais necessárias, para assim, apresentar-se com precisão (o que não foi realizado e que obrigou a Fiscalização demonstrar em seu referido trabalho) os valores, cuja verificação seria necessária para fins do enquadramento em questão. Nesse sentido, alinhado às conclusões da DRF e DRJ, é de se manter a determinação do lucro real no ano de 2008 e seus consectuários na forma do relatório fiscal e dos autos de infração, inclusive com a multa qualificada.

Nesse sentido, entendemos que não há fundamento para reformar a decisão da DRJ, de modo que, a incorporação em questão, na forma como foi realizada, não encontra respaldo legal para a opção pelo lucro presumido.

Das Adições não Computadas - Brindes, Doações e Bonificações

A alegação aqui, refere-se ao aproveitamento do crédito do PIS e da COFINS, conforme considerado à fl. 49 do TVF.

Os recorrentes exigem que sejam considerados os alegados créditos de PIS e COFINS, relativos aos pagamentos, em regime de não cumulatividade, enquanto estava sobre o regime do lucro presumido.

Os recorrentes alegam que a Fiscalização teria apenas suscitado das emissões das notas fiscais a título de bonificação, doações e brindes; teria apenas alegado estranheza quanto ao volume emitido de notas fiscais, classificando todas as operações descritas nas notas fiscais a uma única espécie, sem ao menos analisá-las. Ou seja, em seu entendimento, a Fiscalização deveria, ao menos, de forma genérica, verificar os gastos: itens incluídos nos CFOPs nº 5910 e 6910. No entanto, concluiu que todos os itens seriam indedutíveis, sem ao menos segregá-los entre quais são doações, brindes ou bonificações.

De outro modo, com se verifica no detalhado relatório fiscal, a confusão que impossibilita a segregação das referidas classes de despesas foi ensejada pela própria contribuinte que, mesmo reatada a demonstrar com precisão do que se tratavam os itens genericamente indicados nas notas fiscais, como brindes, doações e bonificações, insistem em transferir para a Fiscalização a realização da prova que lhes cabe. A Fiscalização, por sua vez, não dispunha de outros elementos, além das notas fiscais, para se identificar a natureza, o objeto e a destinação dos valores.

Diante da significativa quantidade de notas fiscais, sem demonstração detalhada e delimitada, que cingiam-se a indicar: brindes, doações e bonificações, verifica-se, assim, que a própria contribuinte deu ensejo à desclassificação das despesas, consideradas dedutíveis pela empresa atuada. Saliente-se, sobretudo, que esses itens sequer poderiam ser indicados, conjuntamente, pois há previsão legal expressa que afasta a dedutibilidade de brinde; e outra previsão que estabelece regras para doações dedutíveis. Em relação às bonificações, seria necessário à contribuinte, no momento passado oportuno, portanto, demonstrar inequivocamente o enquadramento dessas últimas despesas, às disposições do art. 299 do CPC.

Da Alegação de que estariam Corretas as Exclusões - Lalur

Os recorrentes alegam que a Fiscalização teria glosado o valor relativo à exclusão do lucro líquido do exercício 2009 no LALUR do sujeito passivo, no total de R\$2.050.734,02, conforme quadro abaixo:

EXCLUSÃO	VALOR (R\$)
Complemento de PIS a Pagar de Jan.07 a Dez.07 e inscrito no Parcelamento da Lei nº 11.941/09	175.377,09
Complemento de COFINS a Pagar de Jan.07 a Dez.07 e inscrito no Parcelamento da Lei nº 11.941/09	808.584,90
Complemento de PIS a Pagar de Jan.08 a Abr.08 e inscrito no Parcelamento da Lei nº 11.941/09	190.311,55
Complemento de COFINS a Pagar de Jan.08 a Abr.08 e inscrito no Parcelamento da Lei nº 11.941/09	876.460,48

Alegaram que a própria empresa havia identificado tal incongruência e teria incluído os respectivos valores em parcelamento amparado pela Lei nº 11.941/2009.

Observa-se que a Fiscalização analisou a documentação relativa ao referido parcelamento. Todavia, concluiu que tais débitos não teriam sido incluídos no parcelamento e manteve a glosa passível de cobrança na forma concluída no relatório fiscal, ratificado no acórdão recorrido.

Das Infrações ao PIS e à COFINS. Regras da Não Cumulatividade. Diferimento de Pis e Cofins

Sobre esse ponto os recorrentes limitaram-se a alegar que, conforme seu entendimento, a contribuinte teria optado acertadamente pelo lucro presumido em 2008. Sendo assim, também estaria correta a não cumulatividade do PIS e da COFINS.

Os recorrentes ainda alegam, caso seu entendimento não prevaleça, que haverá de se considerar os valores devidos de Pis e Cofins, como despesas dedutíveis na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Como já analisado neste voto, somente haveria se falar em tais créditos caso houvessem sido devidamente pagos, no âmbito do regime do Lucro Real. Não há, portanto, como acolher a pretensão dos recorrentes.

Da Multa de Ofício. Qualificação

Os requeridos alegam que, diferentemente da conclusão da Fiscalização, não teria havido dolo algum no comportamento do sujeito passivo; não haveria sonegação ou simulação; não haveria como se desconsiderar a personalidade jurídica da MERCOSUL COMERCIAL e, ao mesmo tempo, concluir que a MERCOSUL COMERCIAL E INDUSTRIAL teria agido de forma abusiva.

Conforme já manifestamos neste voto, a Fiscalização demonstrou, tecnicamente, a prática de atos por parte da empresa autuada, sob as deliberações da Sra. Cláudia e do Procurador Roberto Giro, que se enquadram nas referidas disposições que determinam o agravamento, em dobro, da multa de ofício de 75%.

Por sua vez, as arguições contrárias do recorrente, em favor da empresa autuada, não encontram fundamentos para afastar as conclusões do trabalho técnico realizado pela fiscalização.

Com tais conclusões a respeito das razões dos recorrentes em defesa da empresa autuada, passamos à análise das razões de recurso sobre as questões que envolvem a responsabilidade solidária dos recorrentes.

Da Alegação de Ilegitimidade da Incidência de Juros de Mora sobre Multas de Ofício

Os recorrentes, em continuidade de sua defesa à empresa autuada, alegam que desde o vencimento do prazo para recolhimento dos créditos exigidos nos presentes autos, as autoridades fiscais computaram juros de mora, sobre a multa de ofício, não obstante os juros que já incidem sobre os tributos exigidos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS). Alegam que esse aumento do valor da obrigação tributária seria ilegítima e ilegal.

Sustentam que o não adimplemento da obrigação tributária principal, no prazo fixado, implica a incidência de multa e juros, em razão da mora. Afirma que, não

ocorrido o pagamento, o crédito tributário fica sujeito somente aos juros de mora, equivalentes à Taxa Selic, consoante determinação do § 3º do art. 61, que remete ao § 3º do art. 5º, ambos da Lei nº 9.430/96.

Alinhado ao entendimento da DRJ, tem-se que, o lançamento de ofício, cumulado com multa à razão de 75%, está prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 e, no caso, houve a qualificação da multa em dobro (150%), em decorrência da simulação e da sonegação, como demonstrado no relatório fiscal e retro relatado.

Nesse sentido, da mesma forma, não encontramos fundamento que pudesse respaldar a tese do recorrente, mantendo-se, assim, os juros sobre a multa.

Dos Devedores Solidários

Em conformidade com o acórdão recorrido, concluiu-se pela exclusão da responsabilidade solidária dos sócios, com relação às exigências cuja multa foi reduzida do percentual de 150% para 75% (diferimento de resultados de contratos com entidades governamentais e falta de adição de bonificações, doações e brindes), diante do entendimento de que não teria havido dolo, fraude, simulação e sonegação.

Os recorrentes sustentam que a única pessoa que teria legitimidade para figurar no polo passivo seria a MERCOSUL COMERCIAL E INDUSTRIAL.

Alegam que, embora a Fiscalização teria concluído que os sócios e administradores teriam violado a lei, não teriam logrado provar conclusão se limitando a informar que as operações societárias foram "orquestradas por eles".

Com isso, os recorrentes salientaram que seria preciso provar, efetivamente, a ocorrência de tal conduta dolosa dos sócios, gerentes e administradores, para que se pudesse responsabilizá-los com base no *caput* do artigo 135 do CTN. Destacam que não bastaria a verificação de falta de recolhimento de tributo. Alegam que esse seria o entendimento pacífico das Cortes Superiores, e cita julgados:

(...) a possibilidade do simples não pagamento do tributo pela pessoa jurídica gerar a responsabilidade do sócio gerente significaria reconhecer a responsabilidade objetiva do mesmo, o que não é admissível no sistema tributário nacional, sob pena dos sócios serem sempre responsabilizados pelas dívidas da sociedade, o que colocaria em xeque a autonomia e a individualidade da pessoa jurídica.

Requerem atenção para as exigências formais que deveriam ser observadas para a desconsideração da personalidade jurídica (art. 16, do Decreto-Lei nº 3.708, e 135 do CTN). De forma que, somente os sócios que houvessem deliberado contra as regras contratuais ou legais, com excesso de poderes, poderiam ser responsabilizados pessoal e ilimitadamente pelas obrigações sociais e tributárias.

Entendem que para figurar no polo passivo da presente lide, os administradores teriam que, dolosamente, agir em sabida infração legal e essa deveria configurar fato gerador dos tributos federais impugnados.

Registram que suas razões de recurso teriam afastado a alegação de prática dolosa por cada um dos sócios, ou administradores, que poderiam ensejar a desconsideração da personalidade jurídica.

Da Alegação de Inexistência de Interesse Comum (art. 124, I, CTN)

Das razões de recurso do devedor solidário, Sérgio Luiz

A título de contextualização, o recorrente ressalta que desde a incorporação, sua relação pessoal com os novos administradores da Dom José/Mercosul foi conturbada. Tanto que, em 20.07.2009, o recorrente teria sido expulso da sociedade.

Em atitude de defesa, o recorrente teria proposto Ação de Apuração de Haveres, em 11.11.2009 (fls. 8314/8390), que teria resultado em transação entre o recorrente e os demais sócios, homologada pelo juiz da causa nos autos da ação nº 008.09.026168-0, que tramitou perante a 5ª Vara Cível do Estado de Santa Catarina (fls. 8394/8406).

Salienta que a relação era tão instável que o recorrente recusava-se a assinar muitos dos documentos que vinculavam a Dom José/Mercosul; que teria sido emitida ordem, por e-mail, vedando o cumprimento, pelos funcionários, de determinações do Recorrente (fl. 8416).

Com esses destaques, o recorrente sustentou a inexistência de responsabilidade solidária; sobre a não ocorrência de interesse comum (art. 124, inc. I, CTN), sob o fundamento de que a solidariedade prevista no **artigo 124, inciso I, do CTN**, somente se aplica aos próprios contribuintes, assim considerados aqueles que efetivamente praticam o verbo do critério material da hipótese de incidência tributária. Isto é, devedor solidário seria aquele que efetivamente teria auferido renda, lucro, receita, o que não teria ocorrido no caso em questão. Argui que, não há que se falar em interesse comum entre a recorrente e a Dom José/Mercosul. Pois, não haveria participação conjunta; não haveria participação dos fatos jurídicos tributários.

À vista dessas razões do recorrente, passamos à análise quanto à presença ou não do "interesse comum" preconização pelo inciso I do art. 124 do CTN.

Entendemos que o interesse econômico do recorrente, nos fatos geradores em questão, não são suficientes para caracterizar a solidariedade, com base no art. 124, I do CTN. Há a necessidade de se demonstrar a existência de um **interesse jurídico**. É necessário demonstrar que o recorrente **realmente tivesse participado da situação que constitui o fato gerador tributário**. De modo que, somente haveria interesse comum se a empresa contribuinte e o recorrente houvessem praticado, conjuntamente, o fato gerador tributário.

Sendo assim, concluímos que o recorrente não possui interesse comum com a contribuinte MERCOSUL COMERCIAL.

Da Alegação de Inexistência de Responsabilidade (art. 135, III, CTN)

Das razões de recurso do devedor solidário, Sérgio Luiz

Ao mesmo tempo, o acórdão recorrido atribuiu ao recorrente a responsabilidade tributária, com base nas seguintes disposições do Código Tributário Nacional:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado."

O recorrente ressalta que, para o enquadramento nesse dispositivo, seria necessária a constatação de dois requisitos: (i) a **prática de atos com excesso de poderes**, infração à lei (que não corresponderia à mera falta de pagamento de tributos) ou contrato social e estatutos; e (ii) a prática de tais atos deve, necessariamente, resultar no surgimento de débitos fiscais.

Salientou-se que, o primeiro requisito para a responsabilização pessoal, com base no artigo 135, III, do CTN, é a prática de um ato ilícito, como, por exemplo, a alienação de ativos, pelo administrador, à revelia da vontade da sociedade. Esse ilícito não se confunde com o mero descumprimento da legislação tributária.

Nesse ponto, o recorrente citou o Parecer CAT nº 55/2009, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), relativamente à aplicação das disposições do artigo 135, III, do CTN:

"60. Podemos enumerar aqui as conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:

- a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;*
- b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;*
- c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;*
- d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;*
- e) O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposo quanto doloso;*
- f) A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública (salvo normas especiais probatórias, como a relativa à CDA).*

61. De tudo isso, é importante guardar que o "sócio-gerente", de acordo com a jurisprudência hoje aceita pelo STJ, torna-se responsável não por ser "sócio", mas por ter cometido ato ilícito enquanto "gerente". Em verdade, a condição de sócio é

irrelevante. Dois são os elementos verdadeiramente relevantes para sua responsabilização: (a) ser administrador e (b) ter cometido ato ilícito nessa posição. Por ser administrador e ter cometido infração à lei, pode o terceiro ser responsabilizado; não por ser sócio. Destarte, podemos afirmar com segurança que, segundo o entendimento firmado no STJ, o administrador é chamado a pagar o crédito tributário da pessoa jurídica administrada em forma de responsabilidade por ato ilícito.

Analisando-se as provas dos autos e os registros do relatório fiscal, transcrito no presente relatório, verifica-se que o recorrente, em momento algum atuou como gerente ou administrador da empresa resultante da referida incorporação, a MERCOSUL COMERCIAL E INDUSTRIAL LTDA.

Do mesmo modo, não se encontra, nos autos, sequer relato, de que o recorrente teria cometido ato ilícito. Menos ainda, como gerente ou administrador. Ao contrário, como se vê nos seguintes registros do recorrente:

*84. O e-mail enviado aos funcionários da Dom José/Mercosul determinando que as solicitações do Recorrente não fossem atendidas*19 (fl. 8416):

"AVISO Aos Funcionários da Mercosul Sul - Ratifico que as solicitações dos Srs. Nakano, Serginho e Marques, realizadas por e-mail, telefone, celular, fax ou mesmo verbais, NÃO poderão ser atendidas. Somente nos casos em que forem endossadas pelo Sr. Borelli ou Sr. Geraldo." (sublinhados no original, grifos do Recorrente)."

*(..) o Boletim de Ocorrência registrado pelo Recorrente no qual consta que, pela terceira vez, ele foi impedido de entrar nos estabelecimentos da Dom José/Mercosul (fl. 8410) e sua exclusão da sociedade (fls. 8314/8390) atestam que, no período, a administração não foi por ele exercida. Até porque, pela cláusula oitava do Contrato Social da sociedade, apenas a sócia **Claudia Oliveira Peres detinha poderes** (exclusivos) para, em conjunto com outro sócio, administrar a sociedade.*

85. Inclusive, consta na Ata de Reunião de Quotistas que deliberou pela exclusão do Recorrente da Dom José/Mercosul que, desde agosto de 2008, o Recorrente não mais assinava os documentos da sociedade:

"(3) Sem motivo aparente, o sócio SERGIO LUIZ JANIKIAN em meados de agosto de 2008 passou a se recusar ou impor obstáculos com relação à assinatura, na qualidade de representante da empresa ou de seu avalista, em documentos de interesse da sociedade, recusas e obstáculos que anteriormente não eram impostos pelo SÉRGIO LUIZ JANIKIAN. (...)" (fl. 8332)

86. Ou seja, os documentos carreados aos autos não demonstram a prática de qualquer ato de gestão ilícito pelo Recorrente e as autoridades fiscais não comprovaram sua ocorrência, razão pela qual não se encontra presente o primeiro

pressuposto para a aplicação do artigo 135, III, do CTN: um ato ilícito não tributário.

Sendo assim, considerando-se que a DRJ excluiu a responsabilidade do recorrente, quanto aos créditos tributários relativos ao indevido "diferimento de resultados de contratos com entidades governamentais" e "falta de adição de bonificações, doações e brindes", **afastamos**, também, a **responsabilidade tributária**, pelo fato de que não encontramos, nos autos, fundamento para se atribuir ao recorrente SÉRGIO LUIZ JANIKIAN tal encargo, tão somente pelo fato de ser sócio da empresa autuada.

Das Razões do Devedor Solidário, Jannivaldo

O recorrente, Jannivaldo, destacou pontos do acórdão recorrido em que foram registrados a forma como teriam agido dos sócios administradores, como: "no caso específico, o que sobressai do exame dos autos é que esses sócios-administradores buscaram artificialmente reduzir a carga tributária da empresa".

Destaca, contudo, que a Fiscalização não teria comprovado a suposta "busca artificial" pela redução da carga tributária – pelo contrário, como nota ao compulsar os autos, as infrações que teriam sido cometidas são apenas impostas aos contribuintes ora autuados sem apresentação de qualquer fulcro legal, pareceres e/ou laudos técnicos, declarações de obrigação principal e/ou acessórias etc., exigidos pela previsão do art. 9º do Decreto nº 70.235/72, indispensáveis à comprovação do ilícito.

Não obstante, a DRJ manteve os sócios como devedores solidários sem, contudo, apresentar os cálculos ou quaisquer outros dados que os pudessem consubstanciá-los, assim como o fez no caso do item que trata sobre os valores exonerados.

No mais, em suas razões o recorrente reapresentou os itens apresentados em defesa da empresa, com o intuito de afastar a responsabilidade tributária e afastar o enquadramento do caso nas disposições dos arts. 124 e 135 do CTN, como também o fez, o devedor solidário, Sérgio Luiz.

Nesse ponto, analisamos as tais razões e, alinhado ao entendimento exposto em relação ao devedor Sérgio Luiz, também concluo que não há fundamentos para se imputar ao recorrente, Jannivaldo, a responsabilidade solidária.

Da Conclusão sobre os Recursos Voluntários

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial aos recursos voluntários para afastar a responsabilidade solidária dos sócios Jannivaldo e Sérgio Luiz e manter as demais conclusões da DRJ, com relação à empresa contribuinte.

Do Recurso de Ofício

Exoneração da Multa Qualificada. Adições Não Computadas (Bônus, Bonificações e Doações). Exclusões Indevidas (Diferimentos Sem o Preenchimento de Requisitos Formais de Receitas de Contratos com Entes Governamentais)

O acórdão recorrido excluiu a responsabilidade solidária sobre os tributos exigidos sem a incidência de multa qualificada. Todavia, consignou que essa exoneração está sujeita a **Recurso de Ofício**.

Assim, manteve-se o Relatório de Atividade Fiscais de fls. 7603-7659, exceto quanto a conclusão pela incidência da multa qualificada sobre as infrações relativas: **a)** "diferimento de resultados de contratos com entidades governamentais"; e **b)** "falta de adição de bonificações, doações e brindes", sob o fundamento de que teriam decorrido de juízo de valor.

Nesse contexto, a DRJ adotou o conteúdo do aludido Relatório como razões adicionais de decidir, incorporando-os aos fundamentos daquele voto.

Dos Valores Exonerados

Decidiu-se, portanto, reduzir de 150% para 75% a multa de ofício lançada, **exceto** sobre os seguintes valores:

Tributo	Período de apuração	Valor do Principal (mantido integralmente, com multa de 150%)
IRPJ	30/09/2008	673.888,03
IRPJ	31/12/2008	1.067.251,65
CSLL	30/09/2008	160.698,69
CSLL	31/12/2008	177.533,85
PIS	30/06/2008	4.453,08
PIS	30/07/2008	28.117,79
PIS	30/08/2008	73.593,15
PIS	31/10/2008	66.656,27
PIS	30/11/2008	24.663,47
COFINS	30/06/2008	20.511,16
COFINS	30/07/2008	129.512,23
COFINS	30/08/2008	338.974,49
COFINS	31/10/2008	307.022,83
COFINS	30/11/2008	113.601,45

Frisou-se que, todos os demais valores lançados, contidos no relatório fiscal, devem ser mantidos, porem com multa de 75%.

Verifica-se, portanto, que tais conclusões estão em consonância com as respectivas finalizações deste voto. Nesse sentido, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil

Processo nº 13971.724186/2013-83
Acórdão n.º **1302-002.305**

S1-C3T2
Fl. 33
