



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

Processo nº 15868.002632/2009-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-002.034 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de fevereiro de 2017
Matéria IRPJ e CSLL - Glosa de Custos e Despesas
Recorrente BRACOL HOLDING LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

OPERAÇÃO DE COMPRA DE INSUMOS DE COLIGADA.
IRREGULARIDADE. NÃO DEMONSTRADA.

Sem uma demonstração cabal pela Fiscalização, há que se concluir que não houve qualquer ganho ilegal para o grupo econômico com a operação de compra e venda de insumos entre suas empresas, pois a criação de uma despesa na recorrente teve como contrapartida uma receita em uma coligada, sendo que as duas estavam sendo tributadas pelo lucro real.

OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA. DIPJ. DEMONSTRADA.

Deve ser cancelada a glosa do custo, quando o simples cotejo das DIPJs da compradora e da vendedora já é suficiente para demonstrar a improcedência quase total do lançamento, o que reflete a falta de aprofundamento da investigação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR a nulidade da decisão de primeiro grau por indeferimento do pedido de perícia/diligências e indeferir novo pedido; em REJEITAR a nulidade da decisão de primeiro grau por não apreciação de argumentos relevantes da defesa; e, no mérito, por maioria de votos, em DAR provimento aos recursos voluntários e em NEGAR provimento ao recurso de ofício. Vencidas as Conselheiras Talita Pimenta Felix (Relatora) e Ana de Barros Fernandes Wipprich. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Redator Ad Hoc.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Ana de Barros Fernandes Wipprich, Alberto Pinto Souza Júnior, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix.

Relatório

Designado como Redator Ad Hoc deste Acórdão, passo a transcrever o relatório proferido pela Relatora, Conselheira Talita Pimenta Félix, na Sessão de Julgamento de 14 de fevereiro de 2017.

BRACOL HOLDING LTDA e OUTROS, recorrem do Acórdão nº. 14-28.812, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO) que, por *unanimidade de votos*, em sessão realizada em 06/05/2010, *julgou improcedente as impugnações interpostas contra lançamentos de IRPJ e CSLL relativos à glosa de custos, de materialidades ocorridas no ano-calendário de 2004*. A ementa restou assim redigida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

LUCRO REAL. CUSTOS. ESCRITURAÇÃO. PAGAMENTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA.

Devem ser glosados os custos cuja regular escrituração e efetivos pagamentos não são comprovados com documentos hábeis e idôneos por contribuinte optante pelo lucro real.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

COMPETÊNCIA PARA LANÇAMENTO.

É atribuição do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil constituir o crédito tributário mediante lançamento consubstanciado em auto de infração.

PREVENÇÃO DE JURISDIÇÃO.

O início do procedimento fiscal previne a jurisdição, na hipótese de competência concorrente entre as unidades administrativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

LOCAL DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Perfeitamente legal a lavratura do auto de infração na repartição fiscal, uma vez que a lei prevê seja ele lavrado no local de verificação da falta e não obrigatoriamente no estabelecimento do contribuinte.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O mandado de procedimento fiscal é mero instrumento administrativo de controle e não invalida o lançamento, que é ato administrativo plenamente vinculado e obrigatório por parte da autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional.

NULIDADE.

Tratando-se de auto de infração lavrado por pessoa competente, não tendo havido preterição do direito de defesa da contribuinte e não tendo sido feridos os artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não cabe o acatamento da preliminar de nulidade.
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

PERÍCIA. DILIGÊNCIA.

Incabível a diligência e a perícia quanto à questão cuja elucidação dependa apenas de apresentação de documentos.

INTIMAÇÃO. REPRESENTANTE LEGAL. ENDEREÇAMENTO.

Dada a existência de determinação legal expressa, as notificações e intimações devem ser endereçadas ao sujeito passivo no domicílio fiscal eleito por ele.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

DECADÊNCIA. PAGAMENTO. IRPJ. CSLL.

O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos, contados do fato gerador, no caso de haver pagamento antecipado do tributo, caso contrário o prazo é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA AGRAVADA

Deve a multa de ofício aplicada, majorada em 50%, ser reduzida ao percentual de 75%, quando não se encontram materializados nos autos, de forma inequívoca, os pressupostos previstos na legislação tributária para sua majoração.

SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM.

Caracteriza a solidariedade prevista no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, a existência de interesse comum entre o contribuinte e o responsável na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela empresa supra, segundo consta da descrição dos fatos, foi apurada, no ano-calendário de 2004, apropriação indevida de custos no valor de R\$ 113.006.809,32, correspondente à soma das quantias informadas na ficha 32 (remetentes de insumos/mercadorias) da DIPJ/2005 como insumos adquiridos da Agroindustrial Rena Ltda., CNPJ 03.352.718/0001-35.

Foram lavrados os seguintes autos de infração:

1 – Imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ) – fls. 210 a 214.

Imposto: R\$ 28.251.702,32

Juros de mora: R\$ 17.558.432,99

Multa Proporcional: R\$ 31.783.165,11

Total: R\$ 77.593.300,42

Enquadramento legal do imposto: Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR, de 1999), arts. 249, I, 251 e parágrafo único, 289, 290, I, 292 e 300.

2 – Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) – fls. 215 a 219:

Contribuição: R\$ 10.170.612,83

Juros de mora: R\$ 6.321.035,87
Multa Proporcional: R\$ 11.441.939,43
Total: R\$ 27.933.588,13

Enquadramento legal da contribuição: Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, arts. 2º e §§; Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 28; Lei nº 10.637, de 2002, art. 37.

Consta no processo que a contribuinte foi intimada, às fls. 130 a 132, e reintimada (fls. 140/141) a apresentar: 1) as notas fiscais, relacionadas às fls. 133/134, relativas às compras de matéria-prima da fornecedora Agroindustrial Renal Ltda.; 2) cópia dos cheques (frente e verso) utilizados para realizar os pagamentos para a Agroindustrial Renal Ltda. registrados em todos os lançamentos contábeis discriminados nas planilhas de fls. 135/136; 3) todos os documentos comprobatórios que lastrearam os lançamentos contábeis registrados nas planilhas de fls. 137/138 (baixa de fornecedor com redução de investimento); 4) o razão da conta 21101068302 – Agroindustrial Rena Ltda., do período de 01/01/2004 a 31/12/2004.

Comparecendo no estabelecimento matriz da contribuinte, os fiscais foram informados pelo seu procurador, o Sr. Vagner Aparecido da Cruz, que a empresa não possuía nenhum dos elementos exigidos pela fiscalização. Por não ter sido apresentado qualquer documento ou esclarecimento foi lavrado o Termo de Embaraço à Fiscalização de fls. 144/145, cientificando-se o procurador da contribuinte.

Relataram os autuantes que, em 11/07/2007, Fernando Antônio Bertin, Silmar Roberto Bertin e Reinaldo Bertin foram excluídos do quadro societário da empresa Agroindustrial Rena Ltda., tendo transferido suas quotas para José Banhara e Manoel Gersino Orzelin. José Banhara declarou para o Fisco que nunca foi sócio de qualquer empresa, que nunca ouviu falar da Agroindustrial Rena Ltda, que nunca residiu na Rua Fernão Dias, 264, Aptº 53, em São Paulo (endereço constante na Junta Comercial), que não conhece o Sr. Manoel Gersino Orzelin e que sempre trabalhou como empregado em propriedades rurais na cidade de Sabino e, posteriormente, na cidade de Lins, também como empregado do Frigorífico Bertin até aproximadamente o ano de 1994.

A Sra. Maria José Rosa Orzelin, esposa de Manoel Gersino Orzelin já falecido em 13/05/2009, informou que ele nunca foi sócio de qualquer empresa, que trabalhou por 27 anos na fazenda de João Bertin, onde fazia serviços gerais e estava aposentado há quatro anos, que nunca residiu na R. Dr. Augusto de Miranda, 1107, aptº 123, em São Paulo (endereço constante na Junta Comercial) e que nunca ouviu falar na empresa Agroindustrial Rena Ltda.

Além desses fatos, os autuantes constataram o que segue:

- apesar de não ser sócio da referida empresa desde 11/07/2007, consta na DIPJ/2008 como responsável pela empresa o Sr. Fernando Antônio Bertin e como responsável pelo preenchimento da declaração o Sr. Gilson Aparecido Teixeira que é empregado da família Bertin e tem como endereço eletrônico Gilson.Teixeira@Bertin.com.br.

- As DIPJ dos anos-calendário de 2007 e 2008 da contribuinte e da empresa Agroindustrial Rena Ltda. foram transmitidas pela internet pelo mesmo IP, ou seja, 200.210.214.135 e 200.210.214.220, respectivamente, ambos registrados em nome de Bertin Ltda., antiga denominação da Bracol Holding Ltda. (fls. 178/179).

- A empresa Agroindustrial Rena Ltda. informou na ficha 34 da DIPJ/2005 cinco destinatários de produtos, dentre eles três estabelecimentos filiais da Bracol e a soma dos valores a eles atribuídos representa 98,58% de R\$ 117.844.383,20 (total das vendas). Na ficha 35 da mesma DIPJ a Agroindustrial Rena informou que deu saída de apenas três produtos (couro Wet Blue, aparas e sebo industrial) no valor total de R\$ 117.844.383,20. Já a Bracol informou na ficha 32 da sua DIPJ/2005 que o seu estabelecimento de CNPJ 01.597.168/0011-60 adquiriu daquela empresa apenas dois produtos (raspas e cabeças tratadas branqueadas e ossos de raspa bovina) no valor total de R\$ 20.812.600,05. Ou seja, uma vendeu couro e a outra comprou osso.

- Quem realmente reside no endereço dos sócios da Agroindustrial, José Banhara e Manoel Gersino Orzelin, constante na Junta Comercial, são os senhores Vagner Aparecido da Cruz (empregado da Bracol) e Reinaldo Ribeiro (que foi empregado da Bracol e é filho de Adelaide Bertin).

Diante desses fatos, a fiscalização concluiu que Fernando Antônio Bertin, Silmar Roberto Bertin e Reinaldo Bertin constituíram legalmente a empresa Agroindustrial Rena Ltda. e a utilizaram para simular operações comerciais de venda de insumos à autuada, também de propriedade deles. Posteriormente, essas pessoas, para fugirem do cumprimento das obrigações fiscais da Agroindustrial Rena, simularam a transferência do controle societário da citada empresa para os senhores José Banhara e Manoel Gersino Orzelin. A empresa Agroindustrial Rena foi criada para dar contornos de legalidade às supostas “vendas” de insumos para a Bracol, com a respectiva emissão de notas fiscais, a fim de que esta majorasse artificialmente os custos, subtraindo parte de seus lucros à tributação e, ainda, considerasse os valores como base de cálculo para apuração de créditos da contribuição para o PIS e Cofins.

Concluíram, assim, que Fernando Antônio Bertin, Silmar Roberto Bertin e Reinaldo Bertin tiveram interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias, sendo solidariamente obrigados ao pagamento dos tributos ou penalidade pecuniária, de acordo com os arts. 121 e 124, I, do Código Tributário Nacional (CTN), lavrando os Termos de Sujeição Passiva Solidária.

Sendo notificada da autuação, a interessada ingressou com as impugnações de fls.253 a 277 (IRPJ) e fls. 9401 a 9427 (CSLL), subscritas pelo procurador Fernando Dantas Casillo Gonçalves (fls.279/293), alegando:

- O auto de infração é nulo, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), art. 59, I, porque os AFRF autuantes não possuem competência para constituir o crédito tributário do IRPJ, que é privativa de servidores vinculados à Derat/SP, por ser o IRPJ tributo cujas questões fiscais devem ser realizadas por fiscais com jurisdição no domicílio fiscal da empresa, ou seja, São Paulo, capital;

- O auto de infração também é nulo porque a “Autorização para Reexame de Período já Fiscalizado” emitida pelo Superintendente e juntada à fl. 02 destes autos não transferiu a competência de fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Paulo e de servidores jurisdicionados no município de São Paulo, capital, para a DRF/Araçatuba e seus servidores;

- Outra causa da nulidade do auto de infração reside no fato de que não se respeitou os termos do MPF-F. Por esse documento o local indicado para a realização dos trabalhos fiscais foi somente o endereço da impugnante localizado no município de São Paulo, capital, jamais tendo sido permitida a realização de

atividades no município de Araçatuba, Estado de São Paulo, como pretenderam os supracitados AFRFB em total inobservância aos termos do MPF-F. Além disso, não existiu válida delegação de competência da Derat/SP para a DRF/Araçatuba, porque isso também deveria estar escrito no MPF-F, considerando a legislação aplicável, sendo mais um motivo para a nulidade de todos os trabalhos fiscais e do presente auto de infração;

- *Mesmo na hipótese do MPF-F não estar viciado com as irregularidades apontadas anteriormente, persiste uma circunstância geradora da nulidade de todo o trabalho fiscal. O auto de infração é nulo, porque os trabalhos fiscais que lhe embasaram estão viciados por terem sido realizados com fundamento em MPF-F sem validade jurídica, uma vez que foi emitido por autoridade incompetente, nos termos do art. 6º, § 4º da Portaria RFB nº 11.371, de 2007. A realização de trabalhos fiscais por outra unidade da RFB submetida a mesma Região Fiscal e diferente da unidade com jurisdição sobre o contribuinte ocasiona a necessidade do MPF-F ser emitido exclusivamente pelo próprio Superintendente;*

- *O auto de infração deve ser cancelado em razão da perda de eficácia do Termo de Início da Ação Fiscal, que tem validade de 60 (sessenta) dias, salvo se for prorrogado por ato escrito, nos termos do art. 7º, § 2º do PAF. Todos os procedimentos fiscais realizados a partir da emissão do citado termo o foram de forma irregular pela perda de sua validade;*

- *A impugnação merece ser provida, porque a impugnante não foi intimada, nos termos da Lei nº 9.784, de 1999, art. 44, a se manifestar sobre o encerramento da fase de instrução dos trabalhos fiscais, que ao final culminaram na glosa de custos geradora do auto de infração;*

- *Para a validade do lançamento seria imprescindível que o auto de infração contivesse os fundamentos jurídicos do lançamento, especialmente os dispositivos que estabelecem ser a impugnante sujeito passivo, bem como os relativos à base de cálculo e alíquotas utilizadas para a apuração do quantum debeat supostamente devido aos cofres públicos. Deveriam ter sido citados os arts. 146, 147, I (que define como contribuinte a pessoa jurídica domiciliada no Brasil), 219 (que define o lucro real como base de cálculo para o caso da impugnante), 541 e 542 (que define a alíquota aplicável e adicional);*

- *A fundamentação jurídica inadequada afronta a Constituição Federal (CF), arts. 5º, LV, 37, o princípio da publicidade, o Código Tributário Nacional (CTN), arts. 3º, 142 a 144, e o PAF, art. 10, IV;*

- *Na presente autuação os motivos de direito não existem, pois a fiscalização não demonstrou juridicamente de forma adequada, precisa e clara, os dispositivos legais necessários para garantir a fundamentação jurídica do lançamento do IRPJ, não bastando, para garantir esse embasamento, dispositivos que apenas tratam de aspectos específicos e operacionais do tributo federal;*

- *Houve cerceamento do direito de defesa por não terem sido demonstradas as razões jurídicas necessárias para o lançamento, as alíquotas aplicadas e todos os demais elementos necessários para a constituição do crédito tributário. Além disso, o Fisco não demonstrou como apurou a exigência, uma vez que os valores das operações não foram apropriadas como custo na DIPJ/2005, todas as operações foram escrituradas por seu fornecedor e a contribuinte efetuou o pagamento dos tributos federais devidos sobre essas mesmas bases de cálculo;*

- *Houve ofensa ao art. 9º do PAF, uma vez que foi cientificada do auto de infração, mas não foram apresentados os seus anexos e todo o material que fundamentou a*

sua elaboração. Prova desse fato é o Termo de Entrega de Cópia Integral do Processo Administrativo, lavrado em razão de pedido expresso realizado pela impugnante perante a DRF/Araçatuba e que demonstra que não recebeu junto com o auto de infração os documentos e folhas citados no mesmo. Tal fato prejudicou o seu direito de exercer a defesa no prazo de 30 (trinta) dias, conforme garantido pela legislação, uma vez que somente tomou conhecimento do inteiro teor dos documentos citados pelo AFRF no auto de infração no dia 15/12/2009, ou seja, uma semana depois da ciência da autuação. A perda desse prazo causou prejuízo à defesa, porque considerando terem os documentos relacionados ao caso sido emitidos há mais de cinco anos e, muitos deles, de titularidade de empresa na qual não mais participam a família “Bertin”, todo o prazo de trinta dias deveria ser aproveitado para a busca de todos os documentos. Assim, o auto de infração deve ser cancelado, porque não foi apresentado à impugnante juntamente com todos os seus anexos, ou, ao menos, ser cancelada a ciência da impugnante, com a reabertura de novo prazo para apresentação de impugnação;

- *O auto de infração deve ser cancelado, pois ocorreu a decadência relativamente aos custos abrangidos pelo período anterior a 08/12/2004, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN;*
- *Não foi demonstrada e provada a prática, pela contribuinte, do fato gerador do tributo;*
- *As conclusões fiscais contidas no Termo de Verificação de Infração Fiscal são absurdas, porque jamais a família “Bertin” constituiu a empresa Agroindustrial Rena Ltda. para os fins defendidos pelos AFRF;*
- *A empresa Agroindustrial Rena Ltda. foi constituída em 22/07/1999 pelos seus ex-sócios Fernando Antônio Bertin, Silmar Roberto Bertin, Reinaldo Bertin e Bertin Ltda., ora impugnante em sua antiga denominação social, conforme “Instrumento Particular de Constituição de Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada” (doc.7). Posteriormente, foram feitas três alterações contratuais, nos dias 09/10/2003, 18/02/2005 e 25/03/2006, devidamente registrados na Junta Comercial de Rondônia, sendo que na última houve a transferência das quotas para José Banhara e Manoel Gersino Orzelin (doc.8);*
- *Enquanto os membros da família “Bertin” foram sócios da citada empresa, ela operou normalmente no Estado de Rondônia, exercendo atividade empresarial e vendendo inúmeras mercadorias para a impugnante. Referida empresa não pode ser considerada de “fachada”, porque operou devidamente no Estado, construiu obras no seu estabelecimento e teve, no ano de 2004, mais de 500 empregados como comprovam os anexos documentos (doc. 9 e 10);*
- *O único fato a ser considerado no presente processo é se as operações comerciais entre a Agroindustrial Rena e a impugnante efetivamente aconteceram em 2004. Referida empresa declarou naquele ano todas as operações comerciais praticadas com a impugnante para a Receita Federal do Brasil (RFB), como comprova a DIPJ. Nela foram declaradas receitas de venda no mercado interno de produção própria no valor de R\$ 117.958.109,73, dos quais R\$ 117.844.383,20 estão relacionados a vendas para as filiais da impugnante, conforme demonstra a ficha 34. Todo esse montante foi considerado por aquela empresa para apuração do IRPJ, CSLL, Cofins e PIS devidos no ano-calendário de 2004, demonstrando que em um período em que a empresa tinha como sócios membros da família “Bertin”, promoveu*

regularmente a declarações de suas operações à RFB, sem que disto pudesse resultar a alegação da prática de qualquer ato simulado;

- *Todas as operações foram devidamente escrituradas no livro Registro de Saída da Agroindústria Rena Ltda., relativamente ao ano de 2004, tendo os mesmos sido considerados na apuração do ICMS de Rondônia (doc. 12 a 14). Ademais, a efetividade as operações comerciais também se comprova pelas anexas notas fiscais-fatura emitidas pela Agroindustrial Rena Ltda., abrangendo a venda das mercadorias para os estabelecimentos da impugnante, contendo os carimbos das fiscalizações exercidas em vários Estados nas barreiras limítrofes estaduais que comprovam a passagem de tais mercadorias (doc. 15);*

- *Todas as operações também foram devidamente registradas pelos estabelecimentos filiais da impugnante, como comprovam seus livros Registro de Entradas e a DIPJ/2005 da empresa, anexada na autuação (doc.16);*

- *O pagamento das compras de mercadorias efetuadas da Agroindustrial Rena, em relação às transações abrangidas pela autuação, foi realizado mediante um procedimento normal praticado entre empresas, no qual a Agroindustrial Rena solicitou à impugnante pagar diretamente aos seus fornecedores, dando quitação posteriormente, não existindo nenhuma simulação;*

- *Quanto às divergências apontadas pela fiscalização como existentes nas fichas da DIPJ da Agroindustrial e da impugnante, deve-se esclarecer que, na ficha 34 da Agroindustrial, foram preenchidos somente cinco destinatários com valores de maior relevância por atingirem 80% do total das saídas de insumos ou mercadorias da empresa, sendo que esse procedimento segue o Manual de Preenchimento da DIPJ;*

- *No caso da ficha 35 da DIPJ da Agroindustrial, seguindo a mesma regra, somente foram informados os três produtos com valores de maior relevância, que viessem a corresponder a 80% do total das saídas de mercadorias. Nesta ficha somente ocorreu um equívoco da empresa, porque o valor descrito na ordem 002, Classificação Fiscal 4104.11.29, relacionado a Aparas, no montante de R\$ 7.153.942,94, na realidade, se refere a Aparas no valor de R\$ 1.668.592,89 e a Ossos de raspas bovinas no montante de R\$ 5.485.350,05, com Classificação Fiscal 4205.00.00, conforme pode ser apurado nas notas fiscais de saída de produtos da Agroindustrial Rena. Tal irregularidade não gera a possibilidade de desconSIDERAÇÃO das operações por representar apenas um erro formal irrelevante considerando que todas as saídas foram escrituradas nos livros fiscais federais e estadual da Agroindustrial;*

- *Em relação à ficha 33 da DIPJ da impugnante não existe qualquer irregularidade, porque os produtos indicados estão de acordo com os documentos fiscais escriturados e a supracitada informação de ter existido um pequeno equívoco na ficha 35 da DIPJ/2005 da Agroindustrial;*

- *A partir do momento em que a fiscalização exige IRPJ e CSLL da impugnante está tributando duas vezes o mesmo fato gerador, por já ter sido considerado pela Agroindustrial Rena na sua apuração de tributos federais devidos;*

- *Conforme comprova a DIPJ/2005 da impugnante e demais documentos juntados ao processo na impugnação, os valores indicados nas fichas 32 de suas filiais, correspondentes às aquisições realizadas da Agroindustrial Rena, não foram apropriados como custo redutor da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em relação ao ano-calendário de 2004;*

• Quanto à multa agravada de 112,5%, não está presente nenhuma das hipóteses previstas na Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 2º, ocasionando a nulidade da autuação, uma vez que não apresentou todos os documentos exigidos porque eles não se encontravam em seu poder e devido ao curto prazo concedido para o levantamento de todos os documentos que são relativos a período anterior a cinco anos;

• Deve ser realizada perícia e diligência em seu estabelecimento, indicando como perito o Sr. Gilson Aparecido Teixeira, CRC nº ISPI46450/0-2, com escritório no Parque Industrial s/nº, Bairro Parque Industrial, Município de Lins, SP, CEP 16400-033. Deverão ser respondidos os seguintes quesitos: 1) A impugnante adquiriu da Agroindustrial Rena Ltda. mercadorias relacionadas aos valores registrados na sua contabilidade e na DIPJ/2005? 2) Se positivo, qual foi o valor das aquisições e como foram pagas? 3) Tais quantias foram consideradas como custo na DIPJ/2005? 4) Prestar outros esclarecimentos necessários para demonstrar a regularidade dos procedimentos fiscais realizados pela impugnante.

• Requereu que também seja intimado de todas as decisões proferidas nestes autos o advogado no seguinte endereço: Av. Brigadeiro Faria Lima, 3311, 6º andar, São Paulo, Capital.

Foi apresentada, também, pelos sócios Silmar Roberto Bertin, Reinaldo Bertin e Fernando Antônio Bertin, impugnação (fls. 9452 a 9459) aos Termos de Sujeição Passiva Solidária de fls. 223 a 231, na qual alegou-se:

• Que os autos de infração devem ser cancelados pelas mesmas razões defendidas pela Bracol nas suas impugnações;

• Os Termos de Sujeição Passiva Solidária são nulos porque a responsabilidade tributária dos impugnantes, mesmo na condição de solidários, deveria ter sido formalizada em autuação fiscal. Não existe na legislação a autorização para essa responsabilidade ser formalizada por mero Termo, ocasionando a nulidade dos mesmos por ofender o art. 142 do CTN;

• Não existiu qualquer ato simulado como foi comprovado pela Bracol na sua impugnação apresentada contra o lançamento do IRPJ, com a juntada de inúmeros documentos, demonstrando que a Agroindustrial Rena Ltda., na época em que foi administrada pelos impugnantes, operou efetivamente, teve empregados, não era empresa de “fachada” e promoveu efetivamente a venda de mercadorias para a Bracol;

• Os impugnantes não podem ser responsabilizados pelo débito tributário exigido no auto de infração por não estarem presentes as condições previstas no art. 135 do CTN, que apenas permite a responsabilização do sócio pelas dívidas tributárias da sociedade nos casos em que pratica atos de gestão com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto;

• Conseqüentemente, não basta apenas a condição de sócio para ser responsabilizado pelas obrigações tributárias da empresa controlada, mas ter realizado ato de gestão e ter praticado atos com excesso de poder, infração à lei ou aos estatutos da empresa, circunstâncias que jamais foram provadas pela fiscalização e muito menos demonstradas nesses autos.

I) “O sujeito passivo não comprovou que as transações comerciais entre ele e a empresa Agroindustrial Rena Ltda, cujos verdadeiros sócios atuais também o são da Bracol Holding Ltda, tenham efetivamente ocorrido;” (fls. 211)

II) “Apesar de intimado e reintimado, o sujeito passivo não apresentou nenhum documento comprobatório das supostas compras por ele realizadas junto ao suposto Agroindustrial Rena Ltda, nem comprovou os efetivos pagamentos;” (fls. 211)

II) “**O sujeito passivo apropriou indevidamente como custo o valor de R\$ 113.006.808,32.** Este valor corresponde a soma dos valores informados na ficha 32 (Remetentes de Insumos/Mercadorias) da DIPJ 2005 como insumos adquiridos da Agroindustrial Rena Ltda – CNPJ 03.352.718/0001-35 pelos seus estabelecimentos filiais de CNPJ 01.597.168/0006-01 (R\$ 107.132.624,60), CNPJ 01.597.168/0007-84 (R\$ 450.584,67) e CNPJ 01.597.168/0011-60 (R\$ 5.423.600,05);” (fls. 211) (negritos e sublinhados do original.)

IV) “Os Senhores Silmar Roberto Bertin, Fernando Antônio Bertin e Reinaldo Bertin são responsáveis solidários pelo crédito tributário apurado.” (fls. 211)

V) Ainda, com o intuito de evitar supostos atos de má-fé dos sujeitos passivos, consistente em alegações de que os documentos foram apresentados e não apreciados, solicitaram 212 a juntada de demonstrativo (extratos) das transações bancárias entre as empresas Bracol Holding Ltda e Agroindustrial Rena Ltda (fls. 222);

VI) Por derradeiro, lavraram dois autos de infração, um para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e, outro, referente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, ambos tramitando nestes autos.

Esse, portanto, é o teor do TVF. Inconformada, a Contribuinte apresentou impugnação (fls. 256/, oportunidade em que aduziu as seguintes teses preliminares:

I) Que seriam os agentes constituidores do crédito, em Araçatuba, incompetentes, pois segundo a contribuinte, apenas a DERAT/SP, por se tratar do domicílio fiscal da Impugnante a Capital do estado de São Paulo (fls. 259);

II) Complementando sua primeira tese, por entender o seguinte “O Auto de Infração é nulo porque a “Autorização para Reexame de Período já Fiscalizado” emitida pelo Superintendente e juntada às fls. 02 destes autos **não transferiu a competência de fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Paulo e de servidores jurisdicionados no Município de São Paulo, Capital, para a DRF/Araçatuba e seus servidores.**” (fls.260.);

III) Em sua terceira tese preliminar, aduz que o auto de infração “deve ser cancelado” (fls. 260), por não ter respeitado os termos do MPF-F. Dessa vez, assevera que não houve delegação de competência, não respeitando assim: “i) (...) o local indicado para a realização dos trabalhos fiscais; e ii) (...) indicação da realização dos trabalhos fiscais pela DRF/Araçatuba.” (fls. 261);

III) Ainda preliminarmente, defende que o “MPF-F deveria ter sido emitido pelo Superintendente” (fls. 262). Entende que as autoridades emittentes de MPF-F, devem são servidores atuantes em decorrência de delegação de Delegado da Receita Federal do Brasil, e que, quando o trabalho for realizado em outra unidade, deve ser emitido “**exclusivamente pelo próprio Superintendente**” (sem grifos no original);

IV) Sustentou a nulidade do auto em razão da perda de eficácia do Termo de Início, em decorrência de perda de prazo;

V) Por falta intimação para a Impugnante se manifestar sobre o fim da instrução, citando o art. 44 da Lei n. 9.784/99;

VI) Discorreu sobre suposta inexistência de fundamentação jurídica e motivos para o auto de infração;

VII) Ainda aduziu que houve cerceamento do direito de defesa; e

VIII) Complementando sua tese de cerceamento, citou que houve a “falta de apresentação de cópia integral do Auto de Infração e seus Anexos – Cerceamento do Direito de Defesa e prejuízos para a elaboração da impugnação.

No que toca ao mérito:

I) A decadência da glosa, pois teria ocorrido constituição de crédito tributário do IRPJ;

II) Não ter ocorrido fato gerador;

III) Sustentou que as relações comerciais entre as empresas de fato aconteceram;

IV) Que não há divergência entre as Fichas da DIPJ;

V) Que o TVF ocasionará em dupla tributação

VI) Defendeu ainda que o valor das aquisições não foram lançados como custos redutores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

VII) Acerca da multa agravada, por entender que não estão preenchidos os requisitos do parágrafo 2º do art. 44 da Lei n. 9.430/96;

Abriu tópico para justificar um pedido de diligência e, ao fim, pugnou pelo provimento da impugnação.

As razões da Manifestação de Inconformidade, então, foram enviadas à DRJ/RPO. Para chegar às conclusões da supracitada ementa a DRJ/RPO se fundamentou da seguinte maneira:

I) Inicialmente, se fundamentando no art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002 (com redação dada pelo art. 9º da Lei nº 11.457, 2007), concluiu pela competência da autoridade autuante e pela validade do procedimento fiscal, também cita o parágrafo 2 do art. 9º do Decreto 70.235/72, que prorroga a competência da autoridade;

II) Quanto ao Termo de Início da Ação Fiscal, assevera que o prazo é para o sujeito passivo readquirir a espontaneidade, que não é causa de nulidade;

III) No que pertine à fundamentação e motivação, explica que ela foi a glosa de custos por falta de comprovação e que houve amplo direito de defesa;

IV) Em relação à decadência, não seria aplicável o art. 150 do CTN, mas o 173, I, alterando o dies a quo;

V) No mérito conclui que não existir comprovação de pagamento efetuado pela contribuinte à empresa Agroindustrial, decorrente das aquisições de mercadorias estampadas nas notas fiscais de venda apresentadas na impugnação;

VI) Mantém, em parte, a multa alterando-a para de ofício;

VII) Por fim, o pedido de perícia e diligência, indefere-o, por entender entender dispensável para elucidação das questões suscitadas na impugnação.

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente e os responsáveis tributários, com acréscimo de pleitos de nulidades, reiteram os pedidos formulados em suas Impugnações.

A Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões, mas há

interposição de Recurso de Ofício, em razão da rejeição à aplicação da multa agravada.

É como relato.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator Ad Hoc

Designado como Redator Ad Hoc deste Acórdão, passo a transcrever o voto proferido pela Relatora, Conselheira Talita Pimenta Félix, na Sessão de Julgamento de 14 de fevereiro de 2017.

1. PRELIMINARMENTE

1.1 Da Tempestividade

Conforme art. 33 do Decreto nº 70.235/72, o Recurso Voluntário, formalizado por escrito e instruído com os documentos em que se fundamentar, será apresentado no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência. Assim, considerando que a Recorrente foi intimada do *Acórdão n. 16-056.535*, proferido pela 1ª Turma da DRJ/SPI, em 14/04/2014, a apresentação de sua peça defensiva em 13/04/2014 (fls.), satisfaz o requisito da tempestividade, devendo, por esse motivo, ser conhecida e processada.

1.2 Do Pedido de Diligência

A Turma da Julgadora rejeitou o pedido de realização de diligência da contribuinte sob os seguintes argumentos:

*Quanto ao pedido de perícia e diligência, indefiro-o por entender dispensável para elucidação das questões suscitadas na impugnação, uma vez que **constam nos autos todas as informações necessárias para formação de convicção**. Ademais, não há matéria contestada no presente processo que necessite de opinião de perito para ser decidida, além do fato de que é perfeitamente viável e cabe à contribuinte a anexação ao processo de todas as provas das alegações feitas. (Sem grifos no original)*

Em recurso voluntário a contribuinte reitera seu pedido, aduzindo que:

Não obstante os documentos ora apresentados, a Impugnante reitera a realização de perícia e diligências para serem constatados por este juízo a ocorrência das operações relacionadas ao lançamento e sua efetiva liquidação como garante o Princípio da Verdade Material

Em conformidade com o artigo 16(...), a perícia e diligência se justificam para que este juízo retire eventuais dúvidas sobre a veracidade das informações prestadas pela Impugnante na presente defesa.

A perícia deverá ser realizada em todos os documentos relacionados nesta defesa e outros eventualmente exigidos pelos peritos administrativos.

No caso das diligências, essa deverá ser realizada no estabelecimento da Impugnante, para análise de qualquer outro documento de interesse a solução do pleito formulado nesses autos. Para a perícia a Impugnante nomeia (...)

Demais disso, seguem os quesitos que devem ser respondidos mediante análise de toda a documentação apresentada e outras a serem verificadas caso exista necessidade, são os seguintes:

- 1- A Impugnante adquiriu da Agroindustrial Rena Ltda. mercadorias relacionadas aos valores registrados na sua contabilidade e na DIPJ 2005 ? Se positivo, qual foi o valor das aquisições e como foram pagas ?*
- 3- Tais quantias foram consideradas como custo na DIPJ 2005 ?*
- 4- Prestar outros esclarecimentos necessários para demonstrar a regularidade dos procedimentos fiscais realizados pela Impugnante ?*

Após transcrição das manifestações acima – nos termos em que formulado o pedido de realização de diligência - por entender de modo semelhante ao acórdão recorrido, o rejeito.

1.2 Das nulidades oriundas da falta de apreciação de relevantes questões abordadas nas Impugnações

Quanto às nulidades porventura existentes no AIIM (Auto de Infração e Imposição de Multa), em âmbito administrativo fiscal, o Decreto n. 70.235/72, enuncia que:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

A Recorrente aduz existir uma série de nulidades na decisão proferida pela DRJ, em razão da não apreciação de relevantes questões. Deste modo, cita 7¹ (sete) itens que entende não haverem sido apreciados, os quais seguem transcritos:

- i. Tópico II.1.4 da Impugnação: nulidade dos trabalhos fiscais e do Auto de Infração porque o MPF que lhe deu origem deveria ter sido emitido pela Superintendente da RFB conforme estabelece o artigo 6º, Parágrafo 4º da Portaria RFB nº 11.371/2007 e ser necessária a autorização prévia via MPF;
- ii) Tópico II.1.6 da Impugnação: Descumprimento pelos servidores autuantes do artigo 44 da Lei Ordinária nº 9.784/99 que exige a prévia intimação do contribuinte para se manifestar no prazo de 10 (dez) dias sob a instrução do processo fiscal antes do lançamento ser realizado;
- iii) Tópico II.1.9 da Impugnação: Nulidade dos trabalhos fiscais e do Al porque a Recorrente foi cientificada sem que os fiscais tivessem apresentado todos os anexos e material que fundamentou a autuação conforme exige o artigo 9º do Decreto nº 70.235/72;
- iv) Tópico II.2.2 da Impugnação: Nulidade do Al porque não foi demonstrada a prática de nenhum fato gerador pelos fiscais autuantes;
- v) Tópico II.2.3 da Impugnação: Inexistência de fraude ou simulação da Família Bertin em relação a empresa Agroindustrial Rena Ltda. e efetividade das transações comerciais com apresentação de várias provas realizadas em documentos fiscais oficiais de ambas as empresas, bem como não fez as devidas análises nos documentos apresentados;
- vi) Tópico II.2.5 da Impugnação: Nulidade do Al em razão da bitributação uma vez que a Agroindustrial Rena Ltda. considerou as receitas da venda das mercadorias para a Impugnante na apuração do seu IRPJ, CSLL, COFINS e PIS; e
- vii) Tópico II.2.6 da Impugnação: Nulidade do Al porque o valor das aquisições não foram lançadas como custos redutores da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

¹ Oito se considerarmos a alegação de nulidade sob a alegação de indevido indeferimento do pedido de perícia. No entanto, tal fato foi enfrentado no item 1.2 deste voto.

Divergindo do entendimento da Recorrente, registro que os tópicos seguintes foram *sim* abordados pelo acórdão recorrido, os quais seguem transcritos:

O “**Tópico 11.1.4**” foi devidamente enfrentado pela 3ª Turma da DRJ/RPO, conforme se infere (fls. 12 do acórdão):

Impugnação	Acórdão Recorrido
II.1.4 - O MPF-F deveria ter sido emitido pelo Superintendente (fls. 259 e seguintes) 23. Mesmo na hipótese do MPF-F não estar viciado com as irregularidades apontadas no tópico anterior, persiste uma circunstância geradora da nulidade de todo o trabalho fiscal. 24. Isto porque, as autoridades emitentes do MPF-F e suas alterações foram servidores atuando em delegação de competência relacionada a função de Delegado da Receita Federal do Brasil, como comprova a análise do documento. 25. Entretanto, data maxima venia, a realização de trabalhos fiscais por outra unidade da RFB submetida a mesma Região Fiscal e diferente da unidade com jurisdição sobre o contribuinte ocasiona a necessidade do MPF-F ser emitido exclusivamente pelo próprio Superintendente, como demonstra o artigo 6º, § 4º da Portaria RFB nº 11.371/2007: "Art. 6º. O MPF será emitido, observadas suas respectivas atribuições regimentais, pelas autoridades: (...) § 4º Os procedimentos de fiscalização a serem realizados na jurisdição de outra unidade descentralizada, subordinada à mesma Região Fiscal, serão autorizados pelo respectivo Superintendente, ao qual caberá a	<u>Relatório</u> □ Mesmo na hipótese do MPF-F não estar viciado com as irregularidades apontadas anteriormente, persiste uma circunstância geradora da nulidade de todo o trabalho fiscal. O auto de infração é nulo, porque os trabalhos fiscais que lhe embasaram estão viciados por terem sido realizados com fundamento em MPF-F sem validade jurídica, uma vez que foi emitido por autoridade incompetente, nos termos do art. 6º, § 4º da Portaria RFB nº 11.371, de 2007. A realização de trabalhos fiscais por outra unidade da RFB submetida a mesma Região Fiscal e diferente da unidade com jurisdição sobre o contribuinte ocasiona a necessidade do MPF-F ser emitido exclusivamente pelo próprio Superintendente; (fl. 06 do acórdão) ... <u>Voto</u> Acrescente-se que a ação fiscal em tela, executada por auditores fiscais lotados na DRF/Araçatuba, encontra-se autorizada pelo MPF-Fiscalização nº 08.1.90.00-2009-04456-5 (fl. 3) emitido pela Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 8ª Região, do Estado de São Paulo. Cabe esclarecer que o MPF, instituído pela Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, e atualmente regulado pela Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, consiste em documento emitido em decorrência de normas administrativas que regulam a execução da atividade fiscal, determinando que os procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) sejam levados a efeito de conformidade com uma ordem específica, a qual pressupõe formalização mediante MPF.

emissão do MPF." 26. Basta a análise do MPF para se apurar que este procedimento não foi cumprido, algo que merece ser observado por este juízo administrativo sob pena de fazer tabula rasa de uma portaria que deve ser respeitada por todas as Superintendências da RFB no Brasil. 27. Portanto, o Auto de Infração é nulo porque os trabalhos fiscais que lhe embasaram estão viciados por terem sido realizados com fundamento em MPF-F sem validade jurídica por ter sido emitido por autoridade incompetente nos termos do art. 6º, § 4º da Portaria RFB nº 11.371/2007.	O MPF constitui-se, assim, em instrumento de controle que se presta, tão somente, a possibilitar à RFB acompanhar o desenvolvimento das atividades realizadas pelos auditores-fiscais, de modo a verificar, por exemplo, se a fiscalização empreendida está sendo realizada adequadamente, de acordo com os critérios definidos por lei e pela Administração. Sendo assim, não cabe interpretar que qualquer irregularidade no MPF, instrumento instituído por norma infralegal (uma portaria), possa acarretar a nulidade do lançamento dele decorrente, sob pena de ofensa ao princípio constitucional da legalidade que rege a Administração Pública (CF, art.37), devidamente refletido no parágrafo único do art. 142 do CTN: <i>A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.</i> Esse mesmo entendimento adota o Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), como se extrai da ementa a seguir reproduzida: <i>PRELIMINAR – NULIDADE – MPF – É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário. (...) (Acórdão 106-12941, de 16.10.2002) (fl. 12)</i>
--	---

O “**Tópico II.1.6**” também foi enfrentado pela 3ª Turma da DRJ/RPO, senão vejamos o cotejo analítico entre o alegado pela contribuinte na impugnação e o acórdão recorrido:

Impugnação	Acórdão Recorrido
II.1.6 - A falta de intimação para a Impugnante manifestar-se sobre o fim da instrução - Artigo 44 da Lei 9.784/99 (fl. 262) 32. A presente impugnação também merece ser provida porque a Impugnante não foi intimada previamente para se manifestar sobre o encerramento da fase instrutória	<u>Relatório</u> □ A impugnação merece ser provida, porque a impugnante não foi intimada, nos termos da Lei nº 9.784, de 1999, art. 44, a se manifestar sobre o encerramento da fase de instrução dos trabalhos fiscais, que ao final culminaram na glosa de custos geradora do auto de infração; (fl. 06 do acórdão) ...

(d)os trabalhos fiscais que ao final culminaram na glosa de custos geradora do presente Auto de Infração. 33. Este direito está previsto no artigo 44 da Lei nº 9.784/99, que exigem a intimação do interessado do fim da fase instrutória do processo fiscal para fins de exercer o seu direito de se manifestar sobre o mesmo no prazo de 10 (dez) dias, como demonstra este seguinte dispositivo legal: "Art. 44. Encerrada a instrução, o interessado terá o direito de manifestar-se no prazo máximo de dez dias, salvo se outro prazo for legalmente fixado."	<u>Voto</u> Ademais, segundo o art. 59 daquele decreto, somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, bem assim os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, o que aqui não se verificou. Assim, o cerceamento do direito de defesa somente ocorre nas decisões de primeira e segunda instância, quando são aplicáveis os princípios do contraditório e da ampla defesa. Antes da apresentação da impugnação, não há litígio, não há contraditório, o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco. O ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art.142). É o que dispõe os arts. 14 e 15 do PAF: <i>Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.</i> <i>Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.</i> Numa leitura atenta dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo e a sua apresentação tempestiva confirma ter sido respeitado o princípio do devido processo legal. (...) No presente caso, a contribuinte foi intimada antes do lançamento e não apresentou qualquer documento ... (fl. 14)
--	--

O mesmo se verifica quanto ao **“Tópico II.1.9”**, também, abordado pela 3ª Turma da DRJ/RPO, conforme se verifica:

Impugnação	Acórdão Recorrido
------------	-------------------

II.1.9 - A falta de apresentação de cópia integral do Auto de Infração e seus Anexos - Cerceamento do Direito de Defesa e prejuízos para a elaboração da impugnação (fl. 267) 53. O Auto de Infração também deve ser considerado nulo porque os AFRFs cientificaram a Impugnante do seu teor sem apresentarem seus anexos e todo o material que fundamentou a sua elaboração na data da intimação da empresa no dia 08 de dezembro de 2009. 54. Este procedimento ofendeu flagrantemente o artigo 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que estabelece: "Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimento, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito." 55. Como estabelece o supracitado dispositivo, os AFRPs possuem o dever legal de instruir o Auto de Infração com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova algo que não foi realizado no caso do Auto de Infração lavrado contra a Impugnante no qual somente foram apresentadas as folhas de rosto da autuação fiscal. 56. Tal circunstância está comprovada pelos próprios AFRFs que lavraram o anexo "Termo de Entrega de Cópia Integral do Processo Administrativo" formulada em razão de pedido expresso realizado pela Impugnante perante a DRF/Araçatuba (docs. 04 e 05). 57. No pedido formulado pela Impugnante a mesma demonstra não ter recebido junto	<u>Relatório</u> □ Houve ofensa ao art. 9º do PAF, uma vez que foi cientificada do auto de infração, mas não foram apresentados os seus anexos e todo o material que fundamentou a sua elaboração. Prova desse fato é o Termo de Entrega de Cópia Integral do Processo Administrativo, lavrado em razão de pedido expresso realizado pela impugnante perante a DRF/Araçatuba e que demonstra que não recebeu junto com o auto de infração os documentos e folhas citados no mesmo. Tal fato prejudicou o seu direito de exercer a defesa no prazo de 30 (trinta) dias, conforme garantido pela legislação, uma vez que somente tomou conhecimento do inteiro teor dos documentos citados pelo AFRF no auto de infração no dia 15/12/2009, ou seja, uma semana depois da ciência da autuação. A perda desse prazo causou prejuízo à defesa, porque considerando terem os documentos relacionados ao caso sido emitidos há mais de cinco anos e, muitos deles, de titularidade de empresa na qual não mais participam a família "Bertim", todo o prazo de trinta dias deveria ser aproveitado para a busca de todos os documentos. Assim, o auto de infração deve ser cancelado, porque não foi apresentado à impugnante juntamente com todos os seus anexos, ou, ao menos, ser cancelada a ciência da impugnante, com a reabertura de novo prazo para apresentação de impugnação; (fl. 07 do acórdão) ... <u>Voto</u> No presente caso, a contribuinte foi intimada antes do lançamento e não apresentou qualquer documento e, depois da autuação, teve acesso aos documentos constantes dos autos, que se resumiam, além dos autos de infração e do termo de verificação de infração fiscal, à cópia da DIPJ/2005 da contribuinte, às intimações a ela endereçadas (fls. 130/143), ao termo de embarço à fiscalização (fls. 144/145), à ficha cadastral e quadro societário da Agroindustrial Rena Ltda. (constantes do sistema CNPJ da Receita Federal), às declarações prestadas por José Banhara e Maria José Rosa Orzelin, às informações prestadas pela junta comercial de São Paulo a respeito da Agroindustrial Rena Ltda. (fls. 164, 182 a
--	---

com o Auto de Infração documentos e folhas citados no mesmo por serem elementos essenciais para serem analisados para a elaboração de sua defesa.

58. Não obstante ter a Impugnante solicitado as cópias no dia 11/12/2009 somente veio a recebê-las no dia 15/12/2009, conforme anexo A.R. e comprovante de recebimento dos Correios (doc. 06).

59. Tal circunstância e falha cometida pelos AFRFs demonstra nulidade do Auto de Infração por ofender o artigo 9º, caput do Decreto nº 70.235/72, porque conforme determina este dispositivo o Auto de Infração deve ser apresentado ao contribuinte com todos os seus anexos.

60. Por sua vez, tal fato também prejudicou o direito da Impugnante em exercer o seu direito de defesa no prazo de 30 (trinta) dias, conforme garantido pela legislação aplicável, uma vez que somente tomou conhecimento do inteiro teor dos documentos citados pelos AFRFs no Auto de Infração no dia 15/12/2009, ou seja, 1 (uma) semana posterior a sua cientificação da autuação.

61. A perda deste prazo causou prejuízo a defesa porque considerando serem os documentos relacionados ao caso sido emitidos há mais de 5 (cinco) anos e, muitos dos quais, de titularidade de empresa na qual não mais participam a família "Bertin" todo o prazo de 30 (trinta) dias deveria ser aproveitado para a busca de todos os documentos.

62. Portanto, o Auto de Infração merece ser cancelado porque não foi apresentado a Impugnante juntamente com todos os seus anexos, ou, ao menos, ser cancelada a ciência da Impugnante com a reabertura de novo prazo para apresentação de Impugnação.

198) e às apurações feitas a respeito da elaboração de transmissão das DIPJ da contribuinte e da Agroindustrial (fls. 165 a 181).

Dessa forma, a ciência desses documentos em 15/12/2009 não prejudicou a defesa da contribuinte, não se constatando qualquer empecilho relativo à produção de provas, como se percebe pelo teor, pela tempestividade de sua impugnação e pela quantidade de documentos anexados ao processo, que revelam que houve pleno conhecimento dos termos da autuação e da infração a ela imputada. (fls. 14/15)

O “**Tópico II.2.2**” que diz sobre a ausência de demonstração da ocorrência do fato gerador, também não merece respaldo, haja vista que todo o mérito – essência da autuação – diz sobre a não comprovação dos custos oriundos de aquisição de mercadorias/insumos da AGROINDUSTRIAL RENA LTDA, o que impossibilitaria a Recorrente de registrá-lo. Esse o “fato gerador” da autuação, a determinação do lucro real para fins de incidência do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS. Quanto a isso, não há dúvidas.

O “**Tópico II.2.3**”, que a contribuinte nomina por inexistência de fraude ou simulação da Família Bertin, acrescida da efetividade das transações comerciais, respaldada por documentos relativo às duas empresas citadas nos autos, os quais aduz que não foram analisados. Em relação à fraude ou simulação, em não tendo ocorrido aplicação de multa qualificada, a qual demandaria atenção aos fatos alegados e provados, desnecessária averiguar se ocorreu, ou não. Assim, neste aspecto, nota-se que o mérito do acórdão recorrido gravita, justamente, sobre a efetividade de tais operações, conforme se verifica por alguns trecho:

Com relação às notas fiscais-fatura emitidas pela Agroindustrial Rena Ltda. que contém os carimbos da fiscalização do Estado de Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e algumas do Estado de Goiás, verifica-se que são apenas cópias simples, sem qualquer autenticação, e apenas comprovam que as mercadorias passaram por aqueles Estados, mas não comprovam a sua entrada no Estado de São Paulo, onde se localizam as filiais da contribuinte, tampouco o seu efetivo ingresso nos citados estabelecimentos.

(...)

Esclareça-se que, no caso em tela, seria necessária a apresentação do livro Diário, tempestivamente escriturado pela contribuinte, registrado e autenticado no Registro de Comércio, acompanhado de toda a documentação relativa às aquisições feitas da empresa Agroindustrial e, ainda, dos comprovantes de que as mercadorias adquiridas efetivamente ingressaram no estabelecimento da contribuinte, tais como comprovantes de transporte das mercadorias e do pagamento a ele relativo. Seria imprescindível, também, a comprovação, de forma inequívoca, do efetivo pagamento à empresa fornecedora (Agroindustrial), o que não ocorreu.

Na impugnação, a contribuinte apenas alega que as aquisições de mercadorias da empresa Agroindustrial foram pagas diretamente aos fornecedores daquela empresa. Para comprovar tais pagamentos foram apresentados os seguintes documentos: Declaração de Quitação feita pela Agroindustrial Rena Ltda., listagem dos fornecedores da citada empresa, que se alega que foram pagos pela contribuinte (fls. 3426 a 4281), notas fiscais dos fornecedores da Agroindustrial e uma listagem do BankBoston de pagamentos feitos pela Bertin Ltda.

Entretanto, tais documentos não são hábeis para comprovar o efetivo pagamento das aquisições feitas pela contribuinte à empresa Agroindustrial. Simples listagens, declarações ou as referidas notas fiscais dos fornecedores da citada empresa não se prestam a fazer qualquer comprovação.

Não existe qualquer comprovante de pagamento efetuado pela contribuinte à empresa Agroindustrial, decorrente das aquisições de mercadorias estampadas nas notas fiscais de venda apresentadas na impugnação (fls. 1274 a 1733). Tampouco, qualquer registro contábil dos pagamentos alegados.

O “**Tópico II.2.5**” também foi enfrentado pelo acórdão recorrido. Da leitura acima (fls. 16/17), depreende-se restar consignado no acórdão que não houve a comprovação

da efetiva entrega das mercadorias comercializadas pela empresa AGROINDUSTRIAL RENA LTDA, as quais supostamente foram direcionadas para a Impugnante.

O acórdão também afirmou que não se comprovou nos autos o pagamento em relação a tais mercadorias. Assim, de uma forma implícita, mas bastante evidente, não houve omissão em relação a esse argumento.

Impugnação	Acórdão Recorrido
II.2.5 - A Bitributação - Agroindustrial Rena Ltda, apurou o IRPJ, CSLL, COFINS e a Contribuição para o PIS/PASEP 98. Como restou demonstrado alhures, todas as mercadorias adquiridas pela Impugnante e geradoras do custo glosado pela fiscalização foram devidamente registradas pela Agroindustrial Rena Ltda. na apuração no IRPJ, da CSLL, da COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP relacionados ao ano-calendário de 2004. 99. Em razão disto, a Agroindustrial Rena Ltda. ao considerar tais operações na apuração do IRPJ, CSLL, da COFINS e da Contribuição para o PIS efetuando o pagamento dos tributos eventualmente devidos de forma regular e inexistindo qualquer dívida em relação a eles demonstra a impossibilidade dos AFRFs desconsiderarem a efetividade de tais operações. 100. Diante disto, a partir do momento que a fiscalização exige IRPJ e CSLL da Impugnante está tributando por 2 (duas) vezes o mesmo fato gerador, por já terem sido os mesmos considerados pela Agroindustrial Rena Ltda. na sua apuração de tributos federais devidos algo inadmissível por implicar bitributação vedada pela legislação. 101. Este juízo também deve considerar, por outro lado, que a Agroindustrial Rena Ltda.	<u>Relatório</u> □ A partir do momento em que a fiscalização exige IRPJ e CSLL da impugnante está tributando duas vezes o mesmo fato gerador, por já ter sido considerado pela Agroindustrial Rena na sua apuração de tributos federais devidos; (fl. 09 do acórdão) ... <u>Voto</u> Com relação às notas fiscais-fatura emitidas pela Agroindustrial Rena Ltda. que contém os carimbos da fiscalização do Estado de Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e algumas do Estado de Goiás, verifica-se que são apenas cópias simples, sem qualquer autenticação, e apenas comprovam que as mercadorias passaram por aqueles Estados, mas não comprovam a sua entrada no Estado de São Paulo, onde se localizam as filiais da contribuinte, tampouco o seu efetivo ingresso nos citados estabelecimentos. As cópias do livro Registro de Entrada das filiais da contribuinte, apresentadas na impugnação (fls. 1735 a 3425), não se prestam a comprovar as aquisições de mercadorias da empresa Agroindustrial, pois não se fizeram acompanhar dos documentos que provam a efetiva entrada das mercadorias nos estabelecimentos da autuada e o efetivo pagamento de tais compras, além do fato de que referidos livros não foram registrados no órgão de Registro de Comércio, como determina o RIR, de 1999, art. 260, § 2º.

registrou os valores provenientes das transações comerciais com a Impugnante como receitas de venda de produção própria, apurando os tributos federais devidos sobre tais quantias, justificando para a Impugnante o registro de tais valores da forma realizada na sua contabilidade e gerando a impossibilidade de ser mantida a autuação porque, com isto, existiria uma nítida contradição praticada pela fiscalização federal.	Na impugnação, a contribuinte apenas alega que as aquisições de mercadorias da empresa Agroindustrial foram pagas diretamente aos fornecedores daquela empresa. Para comprovar tais pagamentos foram apresentados os seguintes documentos: Declaração de Quitação feita pela Agroindustrial Rena Ltda., listagem dos fornecedores da citada empresa, que se alega que foram pagos pela contribuinte (fls. 3426 a 4281), notas fiscais dos fornecedores da Agroindustrial e uma listagem do BankBoston de pagamentos feitos pela Bertin Ltda. Entretanto, tais documentos não são hábeis para comprovar o efetivo pagamento das aquisições feitas pela contribuinte à empresa Agroindustrial. Simples listagens, declarações ou as referidas notas fiscais dos fornecedores da citada empresa não se prestam a fazer qualquer comprovação. Não existe qualquer comprovante de pagamento efetuado pela contribuinte à empresa Agroindustrial, decorrente das aquisições de mercadorias estampadas nas notas fiscais de venda apresentadas na impugnação (fls. 1274 a 1733). Tampouco, qualquer registro contábil dos pagamentos alegados. (fls. 16/17)
--	---

Por fim, analisa-se a suposta omissão no acórdão recorrido, quanto ao “**Tópico II.2.6**”:

Impugnação	Acórdão Recorrido
II.2.6 - O valor das aquisições não foram lançados como custos redutores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL 102. O Auto de Infração ainda merece ser cancelado porque conforme comprova a DIPJ 2005 da Impugnante juntado nestes autos e demais documentos contidos nesta Impugnação, os valores indicados nas Ficas 32 de suas filiais correspondentes as aquisições realizadas na Agroindustrial	<u>Relatório</u> ☐ Conforme comprova a DIPJ/2005 da impugnante e demais documentos juntados ao processo na impugnação, os valores indicados nas fichas 32 de suas filiais, correspondentes às aquisições realizadas da Agroindustrial Rena, não foram apropriados como custo redutor da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em relação ao ano-calendário de 2004; (fl. 09 do acórdão) ...

Rena Ltda, não foram apropriados como custo redutor da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em relação ao ano-calendário de 2004.

103. Não obstante isto, os AFRFs constituíram crédito tributário do IRPJ e da CSLL desconsiderando tal fato e ainda calcularam juros de mora como se tivesse existido tributo devido desde o período abrangido pela competência de 2004.

104. Tal fato implica nulidade do Auto de Infração por ter constituído crédito tributário sem qualquer fundamentação legal e motivação fática existente (fl. 275).

De fato, o acórdão recorrido não manifesta-se, pontualmente, sobre esse argumento (Item II.2.6). *Todavia*, basta uma simples leitura dos aspectos meritórios para que se perceba que o assunto foi abordado, haja vista ser essa a essência da autuação.

Antes de finalizar a análise das preliminares, ressalvo que, no início destes apontamentos a Recorrente aduz que ***o acórdão merece ser cancelado por ter indeferido indevidamente o pedido de perícia e diligência formulados***, segue esclarecendo que:

Como demonstrado na Impugnação, estão presentes todas as razões para que tais providências fossem realizadas antes do julgamento da manifestação, mormente pela quantidade de documentos envolvidos e pela disponibilidade dos mesmos no estabelecimento da Recorrente" (fls. 04 do RV).

Sem maiores delongas, por total ausência de fundamento legal, rejeito o pedido de cancelamento dos autos em razão de a DRJ ter indeferido o pedido de perícia e diligência.

Ante todo o exposto, de acordo com o registro realizado em linhas pretéritas, não vislumbro a existência de qualquer nulidade no acórdão proferido pela 3ª Turma da DRJ/RPO, motivo pelo qual as rejeito, todas.

DO MÉRITO

O presente processo administrativo diz respeito à glosa de custos de IRPJ e CSLL, de BRACOL HOLDING LTDA (atual TINTO HOLDING LTDA), no valor de R\$ 113.006.809,32, acrescidos de juros de mora agravada, relativo ao exercício de 2004.

1. Da Decadência (ou não) do Direito de o Fisco Constituir Crédito em Desfavor da Contribuinte

Conforme se depreende dos autos, afirma a contribuinte que o prazo para lançar eventuais débitos de IRPJ e CSLL, decorrentes de glosa de custos de aquisição de mercadorias, deve ser o prescrito no artigo 150, § 4º do CTN, Neste quesito, toda a argumentação da Recorrente baseia-se no texto abaixo reproduzido:

64. A fiscalização constituiu crédito tributário do IRPJ ao ter glosado custos de aquisição de mercadorias provenientes de operações realizadas no ano de 2004.

65. Entretanto, jamais poderia ter realizado este procedimento em relação aos custos relacionados a operações realizadas antes do dia 08 de dezembro de 2004 porque, quanto ao seu suposto aproveitamento, já incidiu o prazo decadencial aplicado na forma do artigo 150, §4º do CTN.

66. Como se não bastasse isto, a Autuação também não poderia ter constituído o crédito tributário do IRPJ quanto aos custos abrangidos pelo supracitado período por também estar abrangido pela decadência nos termos do artigo 150, §4º do CTN.

67. Portanto, o Auto de Infração merece ser cancelado em razão dos efeitos da decadência.

Divergindo da argumentação da Recorrente, a 3ª Turma da DRJ/RPO, assim se manifestou:

A contribuinte alega que decaiu o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento relativamente aos custos abrangidos pelo período anterior a 08/12/2004.

Há que se asseverar, de plano, que se está diante do lançamento dito por homologação, nos termos do art. 150 do CTN, uma vez que a lei atribuiu à pessoa jurídica o dever de antecipar o pagamento do imposto de renda sem prévio exame da autoridade tributária, apurando e recolhendo o quantum devido, antecipando-se a qualquer procedimento da repartição fiscal.

Tal modalidade de lançamento opera-se pelo ato em que a autoridade administrativa, tomando conhecimento da atividade de pagamento exercida pelo sujeito passivo, expressamente a homologa. Nesse caso, segundo disposição do § 4º do mesmo artigo, a decadência opera-se em cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, se a autoridade administrativa não homologar o lançamento antes de decorrido o quinquênio, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por conseguinte, efetuado o pagamento antecipado do imposto a que se refere o art. 150 do CTN, sem dolo, fraude ou simulação, e a Fazenda Pública não vier, dentro do prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, expressamente homologar o lançamento, este será considerado tacitamente homologado, e definitivo e bom o pagamento antecipado.

Entretanto, uma vez apurada inexistência de pagamento antecipado do imposto devido, não há que se falar em homologação, nem tampouco aplicação do § 4º do art. 150 do CTN. Nesse caso, o lançamento passa a ser direto ou de ofício, o que desloca a forma de contagem do prazo decadencial para a regra prevista no art. 173, I, do CTN, cuja data inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No presente caso, relativamente ao IRPJ e CSLL, verifica-se que a contribuinte optou pela apuração anual dos citados tributos, ocorrendo o fato gerador em 31 de dezembro de 2004, e não houve pagamento antecipado dos citados tributos.

Dessa forma, considerando-se que o fato gerador ocorreu em 31/12/2004 e a ciência do auto de infração em 08/12/2009, conclui-se, tendo em vista o disposto no CTN, art. 173, I, que não houve decadência relativamente àqueles tributos.

Dentro dos padrões que o ordenamento elenca como hábeis a validar o início da contagem do prazo decadencial do direito do Fisco de constituir o crédito tributário em desfavor da contribuinte, no que ora interessa aos limites dos autos e, neste caso, concordo com os argumentos realizados pela DRJ. Termos em que rejeito a aplicação do art. 150, parágrafo 4º do CTN, cuja consequência é o afastamento do pleito decadencial pretendido pela parte.

Antes de abordar a situação fático-jurídica, cabem breves esclarecimentos sobre o instituto jurídico ora debatido: a *glosa de custos*.

2 Do direito aplicável à “Glosa de Custos”

A autuação ocorreu em virtude de a fiscalização entender que a contribuinte apropriou-se indevidamente de custos *por ausência de adequada comprovação na aquisição das matérias primas que deram origem à sua dedutibilidade*. Assim, em razão da falta de registros contábeis hábeis a validar tais aquisições, a fiscalização os glosou.

Os dispositivos legais que regulamentam a *glosa de custos* estão enunciados nos arts. 249, inciso I, 289, 290, inciso I, 292 e 300 do RIR/99, abaixo descritos:

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração:

I – os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

(...)

Art. 289. O custo de aquisição das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração:

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

I – o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

(...)

Art. 292. Ao final de cada período de apuração do imposto, a pessoa jurídica deverá promover o levantamento e avaliação dos seus estoques.

(...)

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros.

Custo, segundo José Carlos Marion² pode ser compreendido como “todo sacrifício (gasto) relativo a bens ou a serviços que serão utilizados na produção de outros bens ou serviços”. Pois bem, de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, infere-se que o custo é um elemento contábil-fiscal de extrema relevância para a apuração do lucro líquido do período, consequentemente, do lucro real.

Os custos dedutíveis, por reduzirem a base tributável, devem ser escriturados com fins a comprovar a sua efetiva aquisição, sob pena de invalidar sua exclusão, operacionalizando o que se convencionou denominar “glosa de custos”.

2.1 Da autuação: análise do caso concreto

A questão central funda-se na compreensão, pela fiscalização, de que as supostas operações de compra e venda realizadas entre a AGROINDUSTRIAL RENA LTDA (vendedora) e a BRACOL HOLDING (Recorrente/compradora) não ocorreram de *fato*, apenas de *direito*. Materializadas mediante o lançamento de registros contábeis, que as simularam, com o intuito de que esta majorasse artificialmente seus custos, reduzindo a base tributável do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.

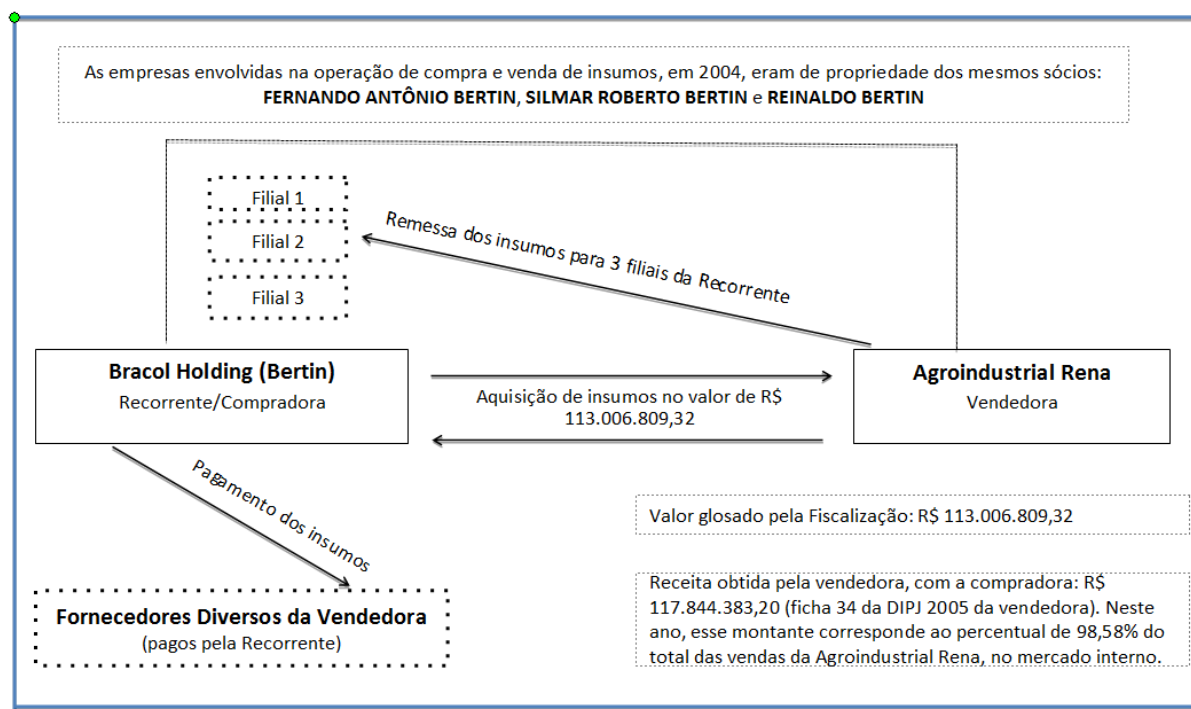
Ao ser solicitada a apresentar as notas fiscais (fls. 11/13), cópias dos cheques (registrados nos lançamentos contábeis, fls. 137/138), o razão da conta 21101068302 e os documentos que lastreiam os lançamentos contábeis relativos à baixa de fornecedor com redução de investimento (fls. 135/136), o procurador da contribuinte informou que não os possuía, razão pela qual foi lavrado Termo de Embaraço à Fiscalização (fls. 144/145).

Importa ressaltar que à época da ocorrência dos fatos, ano de 2004, as pessoas físicas FERNANDO ANTÔNIO BERTIN, SILMAR ROBERTO BERTIN E REINALDO BERTIN eram sócios das duas empresas em foco, compradora e vendedora. Porém, em 11/07/2007 retiraram-se do quadro societário da AGROINDUSTRIAL RENA LTDA, transferindo suas quotas para JOSÉ BANHARA e MANOEL GERSINO ORZELIN. Ocorre que, segundo consta no Termo de Verificação Fiscal, os novos sócios, ao serem questionados pela fiscalização sobre tal sociedade, disseram desconhecer a empresa Recorrente. O primeiro disse que trabalhou em propriedades rurais como empregado do Frigorífico Bertin, aproximadamente, até o ano de 1994. Quanto ao segundo, falecido em 13/05/2009, por intermédio de sua esposa, apurou-se que trabalhou por 27 anos na fazenda de JOÃO BERTIN.

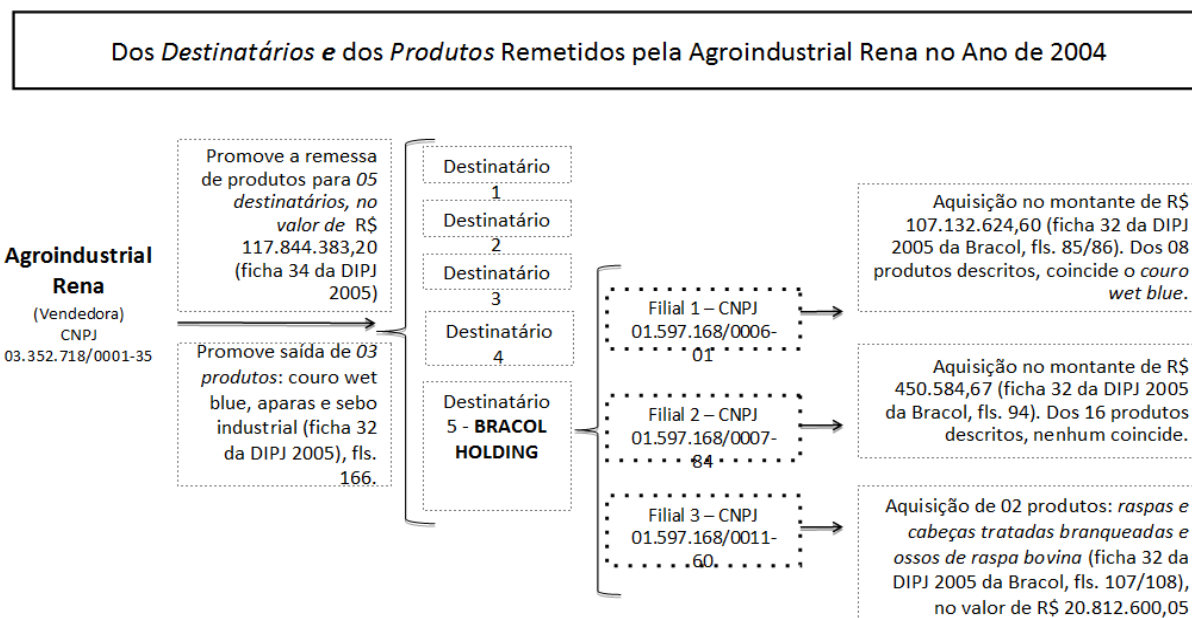
Segundo a Recorrente, no ano fiscalizado, a AGROINDUSTRIAL RENA LTDA obteve receita de venda no mercado interno de produção própria no valor de R\$ 117.958.109,73, dos quais R\$ 117.844.383,20 estão relacionados a vendas para as filiais da Recorrente, segundo consta na ficha 34 da DIPJ 2005 da vendedora.

Quanto à forma de quitação dos insumos, parece existir divergência nos autos, uma vez que a fiscalização afirma que foram realizadas via pagamento em cheques, e a Recorrente alega que quitou débitos da AGROINDUSTRIAL RENA LTDA com terceiros, sem que tais valores passassem por sua contabilidade.

² MARION, José Carlos. Contabilidade Básica. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 94.



A operação, no que pertine à remessa de produtos e seus valores, da AGROINDUSTRIAL RENA LTDA para a BRACOL HOLDING, apresenta os seguintes dados, todos extraídos das DIPJs anexadas aos autos, que pode ser ser ilustrada da seguinte forma:



Nestes termos, *sob a perspectiva desta Consultoria*, tem-se que o mérito da lide restringe-se ao acolhimento, ou não, dos documentos apresentados pela Recorrente, com o intuito de declarar comprovadas as operações comerciais referenciadas, de modo a validar a dedução dos custos das matérias primas adquiridas pela Recorrente da AGROINDUSTRIAL RENA LTDA. Ou seja, a discussão possui cunho, *essencialmente*, probatório. O resultado final

desta decisão será consequência da forma como o intérprete do direito apreende as provas e, constrói uma ideia que represente, em sua mente, o evento que ocorreu no mundo fenomênico, e a partir deste – utilizando a linguagem das provas – constitua o fato jurídico tributário.

2.2 *Das operações de aquisição de insumos glosadas pela fiscalização*

A discordância entre as partes, fiscalização e contribuinte, reside nos argumentos a seguir delineados. Neste tom, seguem os *fundamentos alegados pela contribuinte* para pretender afastar a autuação: (i) escrituração das operações no Livro de Registro de Saída da AGROINDUSTRIAL RENA LTDA; (ii) emissão de notas fiscais de fatura por esta; (iii) carimbo das fiscalizações por alguns Estados, comprovando a passagem das mercadorias; (iv) lançamento dos fatos contábeis nos livros de Registro de Entrada e na DIPJ/2005 da Recorrente; e, (v) existência de pagamento, comprovado pelos seguintes documentos: (vi.1) declaração de quitação (assinado pela vendedora), (vi.2) listagem dos fornecedores (da vendedora) que foram pagos pela contribuinte, (vi.3) notas fiscais dos fornecedores (da vendedora) e (vi.4) uma listagem do BankBoston de pagamentos feitos pela BERTIN LTDA (fls. 3.426/4.281).

Já, *para a fiscalização*: (i) como o Livro Diário da AGROINDUSTRIAL RENA LTDA não foi autenticado no órgão competente do Registro de Comércio, não se presta à comprovação desejada. Os demais livros, por dispensarem registro, podendo ser escriturado a qualquer tempo, não podem ser tidos como prova; (ii) as cópias do Livro Registro de Entrada das filias da contribuinte *não* foram registrados no órgão de Registro de Comércio, conforme determina o § 2º, do art. 260, do RIR/99, não sendo admitidos como prova; (iii) as notas fiscais-fatura, emitidas pela vendedora, são cópias simples, sem qualquer autenticação, e apenas comprovam a passagem das mercadorias pelos Estados, mas não sua entrada no Estado de São Paulo; (iv) não houve a efetiva comprovação de entrada das mercadorias nos estabelecimentos da Recorrente, tal como, comprovantes de transporte; (v) não houve a apresentação do Livro Diário, tempestivamente escriturado pela contribuinte, registrado e autenticado no Registro de Comércio; e, (vi) não há qualquer registro de pagamento, uma vez que simples listagens, declarações sem qualquer respaldo legal, ou as referidas notas fiscais dos fornecedores da citada empresa não se prestam a fazer qualquer comprovação. Tampouco, a validar o registro contábil dos pagamentos alegados.

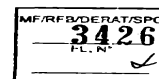
Pois bem, descrita a situação fática trazida aos autos pelas partes, fisco e contribuinte, segue análise de seus argumentos em face às provas carreadas.

Depreende-se dos autos que a contribuinte informa que acordou com a AGROINDUSTRIAL RENA LTDA (vendedora) que o pagamento pelas mercadorias se daria de modo indireto, ou seja, a Recorrente quitaria fornecedores da vendedora, não repassando-lhe diretamente os valores devidos pelas aquisições de insumos. Situação que aduz ser comum nas relações comerciais. São suas as seguintes palavras (fls. 9.574):

95. Em relação ao "pagamento" devido pela compra das mercadorias devido pela Impugnante para a Agroindustrial Rena Ltda. em relação as transações abrangidas pela autuação, o mesmo foi realizado mediante um procedimento normal praticado entre empresas, no qual a Agroindustrial Rena Ltda. solicitou a Impugnante pagar diretamente aos seus fornecedores os valores correspondentes as mercadorias adquiridas pela Bracol Holding Ltda. Posteriormente a este pagamento, a Agroindustrial Rena Ltda deu quitação a Bracol Holding Ltda. nas suas vendas de mercadorias do valor correspondente ao pagamento realizados por esta para fornecedores a pedido daquela.

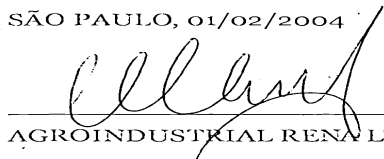
Deste modo, com a pretensão de validar suas alegações, anexa os documentos relativos às (i) declarações de quitação da AGROINDUSTRIAL RENA LTDA para si, a (ii) lista dos fornecedores pagos e o (iii) faturamento de venda própria para a BRACOL HOLDING (fls. 3.449/3.501). E para melhor compreensão, por sua relevância, colaciono os documentos relativos ao mês de janeiro de 2004, segue:

Doc. 17

DECLARAÇÃO DE QUITAÇÃO

A AGROINDUSTRIAL RENA LTDA. DECLARA A BERTIN LTDA. A QUITAÇÃO DO VALOR DE RS 9.914.853,13 (NOVE MILHÕES, NOVECIENTOS E QUATORZE MIL, OITOCENTOS E CINQUENTA E TRÊS REAIS E TREZE CENTAVOS) RELACIONADO AOS TÍTULOS INDICADOS NA ANEXA PLANILHA CORRESPONDENTE A MERCADORIAS VENDIDAS POR NOSSA EMPRESA PARA V.SAS. EM RAZÃO DO PAGAMENTO DE NOSSOS FORNECEDORES REALIZADOS DIRETAMENTE PELA BERTIN LTDA.

SÃO PAULO, 01/02/2004


AGROINDUSTRIAL RENA LTDA.

Nos moldes desta *declaração de quitação*, a Recorrente anexa outras 11 (onze), todas relativas ao ano-calendário de 2004, mês a mês, cada qual com quitação da AGROINDUSTRIAL RENA LTDA para a BERTIN LTDA (Recorrente). Porém, conforme se infere, não há qualquer registro oficial hábil a validar tais documentos. E ainda que aqui não exista qualquer dispositivo legal que faça esta exigência, o cerne da questão é a grau de autenticidade que pode ser atribuído aos documentos apresentados. Pois, conforme bem pondera Fabiana Del Padre Tomé³:

Provar um fato é estabelecer sua existência (ou inexistência, na hipótese de pretender-se desconstituir o fato). Nessa medida, a tarefa daquele que produz a prova jurídica é semelhante à do historiador: ambos se propõem a estabelecer fatos representativos de acontecimentos pretéritos, por meio de rastros, vestígios ou sinais deixados por referidos eventos e utilizando-se de processos lógico-presuntivos que permitam a constituição ou desconstituição de determinado fato. Esse é o fim da prova: a fixação dos fatos no mundo jurídico.

No caso dos documentos em questão, não há dúvidas de que o grau de confiabilidade é extremamente baixo. E aqui, ressalvo, pauto me pelo critério de avaliação das provas conhecido por *livre convencimento motivado*, segundo o qual, de acordo com a jurista citada⁴, “o julgador fica adstrito aos fatos alegados e provados, devendo decidir com base nas

³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A Prova no Direito Tributário. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2011/2012, p. 201.

⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A Prova no Direito Tributário. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2011/2012, p. 208.

provas que lhe são apresentadas, podendo sopesá-las de acordo com sua livre convicção para construir, a partir delas, o fato jurídico em sentido estrito”.

Ainda, tendo em vista que durante todos os meses do exercício de 2004, segundo a contribuinte, esta realizou o pagamento de diversos fornecedores da AGROINDUSTRIAL RENA LTDA, neste tom, infere-se não ser plausível que não tenha sido anexada nenhum documento que reproduza a solicitação destes pagamentos, envios (via e-mail) dos boletos/faturas a serem pagos, ou seja, não há qualquer indício da comunicação realizada entre ambas. É o que ensina Tércio Sampaio Ferraz Jr.⁵:

No sentido etimológico do termo – probatio advém de probus, que deu, em português, prova e probo – provar não significa apenas uma constatação demonstrada de um fato ocorrido – sentido objetivo – mas também aprovar ou fazer aprovar – sentido subjetivo. Fazer aprovar significa a produção de uma espécie de simpatia, capaz de sugerir confiança, bem como a possibilidade de garantir, por critérios de relevância, o entendimento dos fatos num sentido favorável (o que envolve questões de justiça, equidade, bem comum etc).

Na mesma linha, segue abaixo a lista de fornecedores pagos pela Recorrente, bem como, a lista de faturamento de venda própria da vendedora para a compradora, ora autuada (relativa a janeiro de 2004). Registro que parte da premissa de que cada planilha apresentada induz à interpretação de que se referem aos meses de janeiro a dezembro de 2004, consecutivamente, segue:

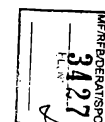
AGROINDUSTRIAL RENA

PAGAMENTO DE FORNECEDORES PELA BERTIN LTDA

138	CAIXA	4.756.711,34
184	ADIANTAMENTOS S/FOLHA	1.050,00
185	ADIANTAMENTO DE FERIAS	13.723,68
301	ORDENADOS E SALARIOS A PAGAR	13.829,24
306	INSS A RECOLHER	39.577,55
307	FGTS A RECOLHER	13.473,66
316	PENSAO JUDICIAL A PAGAR	244,28
318	IRRF A RECOLHER	361,94
319	COFINS A RECOLHER	35.389,29
320	ICMS A RECOLHER	180.777,72
321	PIS A RECOLHER	12.212,01
378	FGTS	4.124,36
379	PREVIDENCIA SOCIAL	0,01
430	ASSISTENCIA MEDICA	210,00
446	DESPESAS COM INFORMATICA	16,31
451	DESPESAS COM LEASING	7.045,77
456	GASTOS COM VIAGENS E ESTADIAS	60,00
458	IMPOSTOS E TAXAS	686,47
468	SEGUROS DIVERSOS	1.002,73
470	TELEFONE / COMUNICACAO	1.496,00
475	DESCONTOS FINANCEIROS CONCEDIDOS	7.032,00
3346	TOLEDO DO BRASIL IND. BALANCAS LTDA	102,44
4530	TOYOTA DO BRASIL S/A INDUSTRIA COMERCIO	602,34
7399	EXPRESSO ARACATUBA LTDA	1.973,07
8492	ADTO. A FORNECEDORES NAC.	18.000,00
10055	EXPRESSO ARACATUBA S.A	118,77
10177	LICENCIAMENTO DE VEICULOS	40,00
13039	FRIDMAT - IND. E COMERCIO LTDA.	1.607,76
16018	COBRASCAL INDUSTRIA DE CAL LTDA	9.489,37
16366	BUCKMAN LABORATORIOS LTDA	50.667,42
18371	TECNOTRON AUTOMACAO CONTR.INDS.LTDA	244,25
18683	RAPIDO RODOSINO TRANSPORTES CARGAS LTDA.	115,53
19679	MASTER EQUIP. INDS. LTDA	12.422,00
25741	ALMOXARIFADO MAT.USO/CONSUMO	34,68
25869	FORGA MAQUINAS AGRICOLAS LTDA	1.816,55
26427	INELTA IND. ELETRICA TAQUARIENSE	151,00
27514	TRATEF INSTALACOES INDUSTRIAIS LTDA	1.180,00
27832	ROLAMENTOS PAULISTA RPL LTDA.	486,10
30948	ARTEFATOS BORRACHA PCR LTDA	4.532,00
34346	SALARIOS E ORDENADOS	4.226,09
37857	CIMSAL COM.IND.MOAG REF.STA CECILIA LTDA	4.800,00
39205	BRACOL HOLDING LTDA	719,16
40327	BERTIN LTDA-BR	168.497,83

FATURAMENTO DE VENDA PROPRIA P/ BRACOL HOLD

2366	BERTIN LTDA-BR	2/jan/04	14.609,40
2368	BERTIN LTDA-BR	2/jan/04	495.539,00
2369	BERTIN LTDA-BR	2/jan/04	393.586,00
2370	BERTIN LTDA-BR	2/jan/04	398.699,00
2372	BERTIN LTDA-BR	5/jan/04	398.328,00
2374	BERTIN LTDA-BR	5/jan/04	2.000,00
2376	BERTIN LTDA	6/jan/04	56.600,00
2381	BERTIN LTDA	9/jan/04	44.100,00
2382	BERTIN LTDA-BR	9/jan/04	400.699,00
2383	BERTIN LTDA-BR	9/jan/04	171.829,00
2384	BERTIN LTDA-BR	9/jan/04	148.593,20
2386	BERTIN LTDA-BR	9/jan/04	265.552,00
2390	BERTIN LTDA-BR	12/jan/04	453.572,30
2389	BERTIN LTDA-BR	12/jan/04	304.436,40
2393	BERTIN LTDA-BR	15/jan/04	510.002,10
2394	BERTIN LTDA-BR	15/jan/04	489.137,30
2395	BERTIN LTDA-BR	15/jan/04	485.343,70
2396	BERTIN LTDA-BR	15/jan/04	16.325,40
2398	BERTIN LTDA	16/jan/04	60.000,00
2400	BERTIN LTDA-BR	17/jan/04	321.744,70
2402	BERTIN LTDA-BR	19/jan/04	552.443,00
2409	BERTIN LTDA	22/jan/04	41.600,00
2405	BERTIN LTDA-BR	22/jan/04	588.008,00
2406	BERTIN LTDA-BR	22/jan/04	584.214,40
2408	BERTIN LTDA-BR	22/jan/04	16.122,60
2413	BERTIN LTDA	23/jan/04	37.750,00
2411	BERTIN LTDA-BR	23/jan/04	420.852,50
2415	BERTIN LTDA-BR	24/jan/04	469.458,00
2419	BERTIN LTDA-BR	27/jan/04	482.735,60
2422	BERTIN LTDA-BR	28/jan/04	21.590,40
2421	BERTIN LTDA-BR	28/jan/04	666.725,20
2424	BERTIN LTDA-BR	29/jan/04	462.345,00
2425	BERTIN LTDA-BR	29/jan/04	716.042,00
2427	BERTIN LTDA	30/jan/04	43.850,00
2429	BERTIN LTDA-BR	30/jan/04	667.199,40
2431	BERTIN LTDA	31/jan/04	36.750,00
2432	BERTIN LTDA-BR	31/jan/04	11.926,20
2433	BERTIN LTDA-BR	31/jan/04	621.202,00
TOTAL			12.471.510,80



Vale ressaltar que em todos os meses, do ano calendário 2004, no início de cada uma das planilhas em que a Recorrente alega haver pago despesas da AGROINDUSTRIAL RENA, há um *despesa* denominada “caixa”, que no mês em apreço,

⁵ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação. São Paulo: Atlas, 1993, p. 291.

refere-se ao montante de, quase, R\$ 4.800.000,00 mil. Questiono: qual a origem desta “despesa”?

Por intermédio destes dados nota-se uma quantidade muito grande de pagamentos supostamente realizados pela Recorrente, mês a mês, em nome da AGROINDUSTRIAL RENA LTDA, de modo que não pareceria difícil fazer prova de tais pagamentos, bem como, e eventualmente, a existência de documentos eletrônicos (troca de e-mails, por exemplo) com informações sobre o pagamento dos fornecedores da vendedora. Porém, *nenhuma prova nesse sentido foi colacionada pela Recorrente*. Não há uma troca de correspondência que valide o acordo quanto aos pagamentos que deveriam ser efetuados por esta. Vale registrar que as empresas localizam-se em regiões geográficas distantes do país (São Paulo e Rondônia), tal fato nos permite entender, sem maiores dificuldades, que o trânsito desse numerário deve ter sido realizado via transferência bancária, ou mesmo, que tais operações demandaram uma troca constante de informações, dados que não parecem demandar grande dificuldade probatória, porém, tal fato não foi realizado pela Recorrente.

As planilhas colacionadas aos autos em nada auxiliam sua defesa, posto retratarem muito mais uma espécie de confusão patrimonial, do que uma relação comercial. E registre-se que em nenhum momento me posicionei de modo a invalidar operações comerciais cujo pagamento seja quitado de forma indireta, ou seja, por intermédio do pagamento de obrigações da vendedora. Não é disso que se trata.

Quanto às declarações de quitação, datadas do dia 01 de cada mês, nota-se que não há correspondência, em nenhum dos meses, entre o recibo de quitação e as faturas de vendas (coluna da direita). Voltando ao exemplo de janeiro de 2004, tem-se que a quitação registra o montante de R\$ 9.914.853,13, enquanto a planilha de faturamento de venda, da AGROINDUSTRIAL RENA LTDA para a BRACOL HOLDING foi de R\$ 12.471.510,80, o que se repete em todos os meses, segundo planilha abaixo:

Meses/ 2004	Valor Declarado na Certidão de Quitação	Valor dos Títulos Pagos a Terceiros	Diferença
Janeiro	R\$ 9.914.853,13	R\$ 12.471.510,80	
Fevereiro	R\$ 3.626.599,54	R\$ 5.949.919,74	
Março	R\$ 18.553.277,50	R\$ 18.553.277,50	
Abril	R\$ 12.511.259,08	R\$ 12.732.764,26	
Maio	R\$ 6.600.316,09	R\$ 9.606.472,93	
Junho	R\$ 11.614.733,31	R\$ 7.502.811,21	
Julho	R\$ 6.655.503,11	R\$ 9.400.115,81	
Agosto	R\$ 10.359.130,09	R\$ 8.119.850,99	
Setembro	R\$ 9.271.567,09	R\$ 9.014.751,91	
Outubro	R\$ 7.078.719,59	R\$ 6.898.183,60	
Novembro	R\$ 7.982.837,20	R\$ 7.804.957,64	
Dezembro	R\$ 10.137.633,25	R\$ 12.425.606,47	

Nota-se, no mês de janeiro a Recorrente quitou débitos da vendedora no valor de R\$ 12.471.510,80, representando supostos fornecimentos de insumos. Ora, o que foi feito dessa diferença? A contribuinte supostamente recebeu 12,4 milhões de reais em insumos e supostamente pagou apenas 9,9 milhões de reais? Tal divergência sequer é mencionada, e o mesmo se repete em todos os meses do período autuado, o exercício de 2004.

Infere-se que os documentos denominados de *Declaração de Quitação de Pagamento* feito pela AGROINDUSTRIAL RENA LTDA à Recorrente, mês a mês, não condizem com os valores apresentados nas planilhas de pagamento de fornecedores anexas. Porém, *essa incongruência não é explicada pela contribuinte*.

Outra informação de difícil compreensão diz respeito a um dos itens *pagos*, em todos os meses, pela Recorrente à vendedora, a despesa *caixa*. Melhor elucidando, em todas as planilhas de pagamento de fornecedores consta, em primeiro lugar, um valor chamado caixa. E aqui questiono, o que representa este item numa planilha de pagamento? Seria um repasse feito, mensalmente, da compradora para a vendedora, em dinheiro? Ou seja, em janeiro de 2004 a Recorrente sacou e repassou à AGROINDUSTRIAL RENA LTDA o valor de R\$ 4.756.711,34? Ou, respectivo valor foi repassado por transferência bancária? Se sim, aonde estão tais provas? Não parece ser essa a realidade fática.

2.3 Questionamentos quanto à base de cálculo

A contribuinte aborda dois distintos elementos de defesa com o intuito de desconstituir a base tributável: (i) *as aquisições de insumos como custos redutores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL*, e, (ii) *a bitributação – Agroindustrial Rena Ltda apurou o IRPJ, CSLL, COFINS e a Contribuição para o PIS/PASEP*. Em relação a tais alegações, segue trecho completo de sua tese (fls. 9.758):

O Auto de Infração ainda merece ser cancelado porque conforme comprova a DIPJ 2005 da Impugnante juntado nestes autos e demais documentos contidos nesta Impugnação, os valores indicados nas Fichas 32 de suas filiais correspondentes as aquisições realizadas da Agroindustrial Rena Ltda não foram apropriadas como custo redutor da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em relação ao ano-calendário de 2004.

Não obstante isto, os AFRs constituíram crédito tributário do IRPJ e da CSLL desconsiderando tal fato e ainda calcularam juros de mora como se tivesse existido tributo devido desde o período abrangido pela competência de 2004.

Tal fato implica nulidade do Auto de Infração, por ter constituído crédito tributário sem qualquer fundamentação legal e motivação fática existente.

(...)

(...) a partir do momento que a fiscalização exige IRPJ e CSLL da Impugnante esta tributando por 2 (duas) vezes o mesmo fato gerador, por já terem sido os mesmos considerados pela Agroindustrial Rena Ltda. na sua apuração de tributos federais devidos algo inadmissível por implicar bitributação vedada pela legislação.

Este juízo também deve considerar, por outro lado, que a Agroindustrial Rena Ltda registrou os valores provenientes das transações comerciais com a Impugnante como receitas de venda de produção própria, apurando os tributos federais devidos sobre tais quantias, justificando para a Impugnante o registro de tais valores da forma realizada na sua contabilidade e gerando a impossibilidade de ser mantida a autuação porque, com isto, existiria uma nítida contradição praticada pela fiscalização federal.

Defende a Recorrente que em razão de as mercadorias adquiridas terem tido seu custo glosado pela fiscalização, a tributação haveria ocorrido em duplicidade, em razão de os mesmos terem sido registrados pela AGROINDUSTRIAL RENA na apuração de seus tributos. Em breves palavras, nenhuma das duas alegações deve prosperar, a primeira, porque

seus custos foram sim apropriados como custos redutores da base de cálculo; quanto à segunda, em apertada síntese, a tributação das operações realizadas pela contribuinte e a tributação das operações empreendidas pela AGROINDUSTRIAL RENA, não tratam-se de *mesmo fato gerador*, cada uma foi tributada pela operação que deu causa, são empresas distintas, pessoas jurídicas independentes, nos termos dos documentos anexados, ou seja, não há que se falar em bitributação. De modo que rejeito tais argumentos.

2.4 Dos livros contábeis

Por concordar com as conclusões constantes do acórdão proferido pela 3ª Turma da DRJ/RPO, no que pertine aos livros contábeis apresentados pela parte, a transcrevo:

*"Verifica-se que o livro Diário apresentado não atendeu à exigência fixada no Decreto-lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 2º, ou seja, não foi submetido ao registro e à autenticação no órgão competente do Registro de Comércio, não se prestando para fazer a comprovação desejada. Os demais livros por não precisarem de registro no competente órgão de registro de comércio, podem ser escriturados a qualquer tempo, o que os torna insuficientes como prova no presente caso.
(...)*

*As cópias do livro Registro de Entrada das filiais da contribuinte, apresentadas na impugnação (fls. 1735 a 3425), não se prestam a comprovar as aquisições de mercadorias da empresa Agroindustrial, pois **não se fizeram acompanhar dos documentos que provam a efetiva entrada das mercadorias nos estabelecimentos da autuada e o efetivo pagamento de tais compras**, além do fato de que referidos livros não foram registrados no órgão de Registro de Comércio, como determina o RIR, de 1999, art. 260, § 2º.*

Esclareça-se que, no caso em tela, seria necessária a apresentação do livro Diário, tempestivamente escriturado pela contribuinte, registrado e autenticado no Registro de Comércio, acompanhado de toda a documentação relativa às aquisições feitas da empresa Agroindustrial e, ainda, dos comprovantes de que as mercadorias adquiridas efetivamente ingressaram no estabelecimento da contribuinte, tais como comprovantes de transporte das mercadorias e do pagamento a ele relativo. Seria imprescindível, também, a comprovação, de forma inequívoca, do efetivo pagamento à empresa fornecedora (Agroindustrial), o que não ocorreu." (sem destaque no original)

Assim, todos os documentos apresentados pela contribuinte foram produzidos de forma unilateral, e sem controle quanto ao tempo de sua expedição, razão pela qual são imprestáveis para comprovar a entrada dos insumos nos estabelecimentos da Recorrente. Ainda nos termos do acórdão recorrido:

"Não existe qualquer comprovante de pagamento efetuado pela contribuinte à empresa Agroindustrial, decorrente das aquisições de mercadorias estampadas nas notas fiscais de venda apresentadas na impugnação (fls. 1274 a 1733). Tampouco, qualquer registro contábil dos pagamentos alegados.

Dispõe o RIR, de 1999, a respeito da escrituração:

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no

exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

Art.258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º).

Art.259. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação (Lei nº 8.218, de 1991, art. 14, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 62).

E a respeito da prova dos fatos registrados na contabilidade, dispõe o art. 923 daquele Regulamento:

*Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados **e comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º). (ressaltei)*

Assim, tendo sido glosados, por falta de comprovação, os custos relativos às aquisições feitas da empresa ligada à contribuinte, caberia a ela comprovar a efetividade (do pagamento inclusive) dos custos considerados na apuração do lucro tributável, escriturando todas as suas operações e mantendo todos os comprovantes que embasam esta escrituração. O que não ocorreu no presente caso."

Em relação à farta documentação apresentada pela parte, possivelmente pretendeu fazer prova quanto à real existência da empresa vendedora, declarando-a atuante, operacional. No entanto, é válido lembrar que o objeto de investigação destes autos é a BRACOL HOLDING, e não a AGROINDUSTRIAL RENA LTDA, afirma-se tal fato uma vez que busca-se a aferição de uma relação de compra e venda entre ambas, ou seja, provas que diga sobre a veracidade da operação.

Neste tom, pretendeu a contribuinte, com a apresentação de determinadas provas (relativas à saída de mercadoria do estabelecimento da vendedora, o carimbo de travessia em alguns Estados, a emissão de documentos fiscais, entre outros) comprovar a validade das operações questionadas. Ocorre que tais provas não alcançaram o objetivo pretendido.

Pois bem, dentre 9.500 documentos juntados pelo sujeito passivo, não consigo respaldar a veracidade das alegações apontadas pela contribuinte, seja pela inaptidão da documentação trazida, ou pela ausência de clareza na condução de raciocínio a que se pretendeu com a juntada da referida documentação, ou mesmo porque, 90% destes documentos não referem-se à Recorrente.

Nesses termos, nego provimento ao pedido da contribuinte no sentido de que seja reconhecida a operação comercial de aquisição de insumos/mercadorias da AGROINDUSTRIAL RENAL no ano de 2004. De tal modo, mantenho a glosa realizada pela fiscalização.

3. Da Responsabilidade Tributária: interesse comum

No que pertine à responsabilidade tributária, vale transcrição de parte da perspectiva constituída pela Autoridade Fiscalizadora, no Termo de Verificação Fiscal, em razão do procedimento investigatório, segue:

Por que, o sujeito passivo, apesar de intimado e reintimado, não quer apresentar os elementos exigidos pela fiscalização? Não quer apresentar porque os Senhores Fernando Antônio Bertin, Silmar Roberto Bertin e Reinando Bertin constituíram ilegalmente a empresa Agroindustrial Rena Ltda (...) e a utilizaram para simular operações comerciais de venda de insumos ao sujeito passivo ora fiscalizado (Bracol Holding Ltda), também de propriedade deles. Posteriormente, os Senhores Fernando, Antônio e Silmar, para fugirem do cumprimento das obrigações fiscais da Agroindustrial Rena Ltda, simularam a transferência do controle societário da mesma para os senhores José Banhara e Manoel Gersino Orzelin. Em outras palavras a empresa Agroindustrial Rena Ltda foi criada por pessoas da família "Bertin" para dar contornos de legalidade às supostas "vendas" de insumos para a Bracol Holding Ltda, com a respectiva emissão de notas fiscais, a fim de que esta majorasse artificialmente os custos, subtraindo parte de seus lucros à tributação e, ainda, considerasse os valores como base de cálculo para apuração de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Para comprovar o que afirmamos no parágrafo anterior vamos aos fatos.

Naquele momento consultamos os sistemas da Receita Federal e verificamos que os sócios atuais da referida empresa eram pessoas de patrimônio irrisório, residentes em Lins e Sabino (SP), e que muito provavelmente seriam "laranjas". Mais adiante verificaremos que esta suspeita da fiscalização se confirmou.
(...)

Dentre os elementos exigidos solicitamos inclusive a cópia dos cheques utilizados para realizar os pagamentos para a Agroindustrial Rena Ltda. Mais uma vez nenhum documento foi apresentado.

Como tínhamos certeza de que os sócios de direito da empresa Agroindustrial Rena Ltda eram "laranjas" e os seus verdadeiros sócios (sócios de fato) eram também sócios de direito da empresa Bracol Holding Ltda (...) Em vez disso, resolvemos diligenciar junto às pessoas que constam nos sistemas da Receita Federal como sendo os sócios de direito da empresa Agroindustrial Rena Ltda, senhores José Banhara e Manoel Gersino Orzelin, residentes em Lins e Sabino (SP), respectivamente.

(...)
Já de imediato verificamos que os endereços dos senhores José Banhara e Manoel Gersino Orzelin informados para a Junta Comercial divergiam dos que constam nos cadastros existentes nos sistemas da Receita Federal do Brasil.

Em 30/10/2009, nos dirigimos até Lins e Sabino (SP), nos endereços constantes nos cadastros dos sistemas da Receita Federal do Brasil como sendo dos Senhores José Banhara e Manoel Gersino Orzelin, para deles obtermos esclarecimentos.

O Sr. José Banhara prestou declarações, que foram registradas no Termo de Declaração, de 30/10/2009, cuja cópia integra o processo às fls. 159 e 160. No quadro abaixo reproduzimos as declarações por ele prestadas:

Declarou que:

1. Nunca em sua vida foi sócio de quaisquer empresas;

2. Nunca ouviu falar da empresa Agroindustrial Rena Ltda - CNPJ 03.352.718/0001-35;
3. Faz 27 anos que reside na Rua Regente Feijó, nº 140 em Lins (SP);
4. Nunca residiu na Rua Fernão Dias, 264 - Apto 53 em São Paulo (SP);
5. Não conhece o Sr. Manoel Gersino Orzelin, que consta como sócio da empresa Agroindustrial Rena Ltda; e Ltda; e
6. Em toda a sua vida trabalhou como empregado em propriedades rurais na cidade de Sabino e, posteriormente, na cidade de Lins (SP), também como empregado do Frigorífico Bertin até aproximadamente o ano de 1994

A Sra. Maria José Rosa Orzelin, esposa do Sr. Manoel José Orzelin, já falecido, prestou declarações, que foram registradas no Termo de Declaração, de 30/10/2009, cuja cópia integra o processo às fls. 162 e 163. No quadro abaixo reproduzimos as declarações por ela prestadas:

(...)

1. Eis aí então a comprovação de que os sócios de direito da empresa Agroindustrial Rena Ltda continuam sendo os senhores Fernando Antônio Bertin, Silmar Roberto Bertin e Reinaldo Bertin e que estes, para fugirem do cumprimento das obrigações fiscais da Agroindustrial Rena Ltda, simularam a transferência do controle societário da mesma para os senhores José Banhara e Manoel Gersino Orzelin. Em razão disso será formalizada representação fiscal para fins penais, bem como representação para a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Osasco (SP) declarar a nulidade da referida transferência societária e regularizar as informações constantes dos sistemas da Receita Federal.

Não há dúvidas que os Senhores José Banhara e Manoel Gersino Orzelin, comprovadamente pessoas de origem humilde, que foram empregados da família "Bertin", não teriam a menor condição de se tornarem sócios da Agroindustrial Rena Ltda. **E notório que estas pessoas tiveram seus nomes utilizados pelos Senhores Fernando Antônio Bertin, Silmar Roberto Bertin e Reinaldo Bertin.**

Outros fatos comprobatórios tanto da simulação da transferência societária como da simulação das transações comerciais merecem ser destacados. Ei-los:

1. Consultamos os sistemas da Receita Federal do Brasil e verificamos que neles consta a informação de que os sócios Fernando Antônio Bertin, Silmar Roberto Bertin e Reinaldo Bertin foram excluídos do quadro societário da empresa Agroindustrial Rena Ltda em 11/07/2007. Apesar disso, verificamos que na DIPJ/2008, entregue em 30/06/2008, consta como representante da pessoa jurídica o Sr. Fernando Antônio Bertin e como responsável pelo preenchimento o contador Sr. Gilson Aparecido Teixeira, com endereço eletrônico: (...) que é empregado da família "Bertin". (...)

2. Verificamos que a entrega das DIPJ 2008 tanto da Agroindustrial Rena Ltda como Bracol Holding Ltda foi realizada em 30/06/2008 tendo sido as transmissões pela internet originadas através do mesmo IP (200.210.214.135). (...)

3. Verificamos que a entrega da DIPJ 2009 da Bracol Holding Ltda e a Declaração PJ Inativas 2009 da Agroindustrial Rena Ltda foi realizada em 15/10/2009 e 08/10/2009, respectivamente, tendo sido as transmissões pela internet originadas através do mesmo IP (...)

4. Pesquisamos no site registro de domínios para a internet do Brasil os IP 200.21.0.214.135 e 200.210.214.220 e verificamos que ambos estão registrados em nome de Bertin Ltda, antiga denominação da atual Bracol Holding Ltda. As consultas foram juntadas às fls. 178 e 179.

5. Se pessoas da família "Bertin" não são mais sócios da Agroindustrial Rena Ltda desde 11/07/2007, por qual razão continuaram entregando as declarações da mesma em 2008 e 2009? Ora, fica claro que os seus sócios continuam sendo os Senhores Fernando Antônio Bertin, Silmar Roberto Bertin e Reinaldo Bertin.

(...)

Diante dos fatos já expostos configura-se também a existência da responsabilidade solidária dos sócios administradores da Agroindustrial Rena Ltda (Senhores Silmar Roberto Bertin, Fernando Antônio Bertin e Reinaldo Bertin) que também são sócios de forma direta ou indireta da empresa Bracol Holding Ltda. Vejamos o que dispõem os artigos 121 e 124 do CTN.

(...)

Por que devem ser solidários? Aqui convém repetirmos o que já dissemos anteriormente. Os Senhores Fernando Antônio Bertin, Silmar Roberto Bertin e Reinando Bertin constituíram legalmente a empresa Agroindustrial - Rena Ltda - CNPJ 03.352.718/0001-35 e a utilizaram para simular operações comerciais de venda de insumos ao sujeito passivo ora fiscalizado (Bracol Holding Ltda), também de propriedade deles. Posteriormente, os Senhores Fernando, Antônio e Silmar, para fugirem do cumprimento das obrigações fiscais da Agroindustrial Rena Ltda, simularam a transferência do controle societário da mesma para os senhores José Banhara e Manoel Gersino Orzelin. **Em outras palavras a empresa Agroindustrial Rena Ltda foi criada para dar contornos de legalidade às supostas "vendas" de insumos para a Bracol Holding Ltda, com a respectiva emissão de notas fiscais, a fim de que esta majorasse artificialmente os custos, subtraindo parte de seus lucros à tributação e, ainda, considerasse os valores como base de cálculo para apuração de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.**

Conclui-se então que os Senhores Silmar Roberto Bertin, Fernando Antônio Bertin e Reinaldo Bertin tiveram interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias tratadas no presente termo, sendo, portanto, solidariamente obrigados ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, de acordo com os artigos 121 e 124 do CTN.

(...)

Finalmente, deve ser registrado que no decorrer da ação fiscal é procedimento rotineiro do sujeito passivo não apresentar nenhum elemento exigido pela fiscalização, e, posteriormente, nas impugnações, dentre as inúmeras alegações, alegar que os documentos foram apresentados e que os Auditores deveriam tê-los analisado. Este procedimento caracteriza má-fé do sujeito passivo. Mas, já que os sócios administradores da Agroindustrial Rena Ltda são também sócios da Bracol Holding Ltda, se realmente desejam comprovar a existência das operações comerciais entre Bracol Holding Ltda e Agroindustrial Rena Ltda, que apresentem, ainda que na impugnação, os extratos bancários em nome da empresa.

A Turma Julgadora manteve os responsáveis tributários na lide sob os seguintes argumentos:

Os autuantes caracterizaram a sujeição passiva solidária nos termos do citado art. 124, I, do CTN, em relação aos sócios da fiscalizada (que também são sócios da Agroindustrial Rena Ltda.), tendo em vista que não se comprovou a efetividade das operações comerciais que se diz realizadas entre as duas empresas. A contribuinte, apesar de intimada e reintimada, não apresentou nenhum documento que comprovasse as supostas aquisições realizadas junto à Agroindustrial Rena Ltda. e os respectivos pagamentos, tendo apropriado indevidamente custos no valor de R\$ 113.006.809,32, majorando-os artificialmente, subtraindo parte de seus lucros à tributação. Constam, no processo, as provas de que, apesar de terem simulado a transferência do controle societário da empresa Agroindustrial Rena Ltda. para

José Banhara e Manoel Gersino Orzelin, os sócios Fernando, Antônio e Silmar continuaram a atuar naquela empresa.

*O art. 124 do CTN prescreve que as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, são solidariamente obrigadas, **situação esta em que se inserem os sócios-administradores da Bracol, por deterem poder de mando na sociedade empresária e por terem apropriado indevidamente os custos, reduzindo o lucro**, relativamente ao ano-calendário de 2004, o que resultou em ganho para eles, dado que os tributos devidos não foram carreados aos cofres públicos.*

A extensão transcrição justifica-se para permitir o maior detalhamento possível dos argumentos utilizados pela fiscalização para imputar responsabilidade às pessoas físicas.

Pois bem. Nos trechos acima colacionados, três situações fáticas chamam a atenção: **(i)** o inconformismo da fiscalização com o não atendimento da Recorrente às suas intimações, **(ii)** a conclusão a que chegou de que a AGROINDUSTRIAL RENA foi constituída, legalmente, com fins a simular operações comerciais para beneficiar a contribuinte e, **(iii)** o fato de que os sócios administradores, ora responsáveis tributários, deixaram os quadros societários da empresa e colocam “laranjas” em seu lugar.

No presente caso, conforme se depreende do TVF, a fiscalização imputa aos contribuintes a responsabilidade solidaria por *interesse comum*. Com efeito, devo dizer, segundo lições de Andréa Medrado Darzé, que não é qualquer interesse comum que será considerado suficiente para imputar solidariedade, mas sim interesse na “relação jurídica que constitui o antecedente da regra-matriz de incidência tributária”, ou seja:

O mero interesse social, moral ou econômico no pressuposto fático do tributo não autoriza a aplicação do artigo 124, I, do CTN. Deve haver interesse jurídico comum, que surge a partir da existência de direitos e deveres idênticos, entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo, ou mais de uma pessoa realizando o verbo eleito como critério material do tributo, quando esta representar uma situação jurídica.
(DARZÉ, Andréa M. Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010, fls. 231)

Estabelecido esse raciocínio, retomo a argumentação utilizada pela fiscalização, segundo a qual os solidários utilizaram a sociedade empresária AGROINDUSTRIAL RENA para simular a criação de despesas, objeto das glosas.

Neste aspecto, no entanto, a parte as *alegações e conclusões* da fiscalização, a Recorrente anexa uma quantidade enorme de documentos com fins à comprovar a existência, de *fato* e de *direito* da AGROINDUSTRIAL RENA LTDA.

No que pertine à documentação colacionada aos autos pela contribuinte, vale registrar que este processo administrativo contém, até o presente momento, pouco mais de 10.000 folhas, divididos em mais de 50 (cinquenta) volumes, dos quais, aproximadamente, 9.500 folhas dizem respeito à documentação relativa à informações da vendedora. Noutro giro, a Recorrente anexa inúmeros documentos, inclusive, comprovante de conta telefônica da AGROINDUSTRIAL RENA LTDA (volume 42, primeira parte, fls. 8.306/8.473 e 9.136/9.142). Apresenta RAIS onde consta, aproximadamente, 500 empregados. Ante o exposto, e sem maiores delongas, *reconheço a existência desta empresa.*

Neste termos, parece desproporcional a conclusão a que chegou a Autoridade Fiscal de que a AGROINDUSTRIAL RENA seria uma empresa “fictícia”, constituída com o simples intuito de criar despesas para outras empresas do mesmo grupo econômico. Vide a enormidade de documentos existente, desta empresa, nos autos.

Ademais, retomando a premissa do que entende-se por *interesse comum*, não parece adequado estender a responsabilidade tributária, via solidariedade, aos sócios pelo simples fato de serem administradores, pois, se assim o fosse, não haveria razão de existir o art. 134 do CTN. Veja bem, superficialmente, por mais tentadora que possa parecer a aplicação da solidariedade pelo *interesse comum* da entidade com o sócio administrador, uma análise mais detida levará a compreender o contrário, tendo em vista que ao assim fazer, praticamente em todo e qualquer ato praticado pela empresa, seriam os sócios responsabilizados pelo simples fato de serem “sócios administradores. Se assim o fosse, não existiria coerência alguma quanto à distinção entre pessoas físicas e jurídicas. Como é sabido o direito cria suas próprias realidades, como exemplo, para o direito o navio é um bem móvel, mas todos nós o vemos se mover.

Quanto ao fato de os responsáveis tributários haverem saído da empresa com fins a se eximir de suas responsabilidades com o Fisco, tal argumento deve ser analisado mediante análise ampla de todo o contexto em que realizada tal fiscalização. Melhor elucidando. A materialidade autuada ocorreu em 2004, a fiscalização ocorreu em 2009, os sócios administradores saíram dos quadros da empresa em 2007, e, entre sua saída da sociedade e o início da fiscalização, a Recorrente passou por denso - e notório - processo de incorporação pelo Grupo JBS. Em outras linhas, cabe ressaltar que durante a fiscalização, o grupo que respondeu à Autoridade Fiscal não era o grupo presente à época da ocorrência da materialidade.

Nestes termos, não coaduno com o entendimento da fiscalização, porquanto, por mais que sócios administradores tenham poder de decisão, entendo que *interesse comum* não se confunde com *interesse econômico*.

Isso posto, *afasto a responsabilidade tributária dos sócios administradores SILMAR ROBERTO BERTIN, FERNANDO ANTÔNIO ROBERTO BERTIN, e REINALDO BERTIN.*

4. Da Multa de Ofício Agravada

No que pertine à multa de ofício *agravada*, dispõe o Termo de Verificação Fiscal (fls. 204/212):

Em razão do sujeito, depois de intimado e reintimado não ter apresentado nenhum dos elementos exigidos pela fiscalização, nem mesmo a escrituração contábil e fiscal, a exigência tributária será feita com a multa de ofício agravada para cento e doze e meio por cento. (Sem sublinhados no original.)

Por sua vez, colaciono os fundamentos utilizados pela 3ª Turma da DRJ/RPO para *afasta-la*:

Quanto à multa de ofício de 112,5%, cabe citar o disposto na Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, I e § 2º, na qual foi baseada a sua aplicação, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997: (...)

*Excluídas as hipóteses previstas nas alíneas b e c, que não alcançam o caso em questão, resta analisar se ocorreu o fato previsto na alínea a do citado parágrafo 2º. **Considerando que “esclarecer” significa explicar, elucidar, deslindar, no sentido de tornar claro, inteligível, dando compreensão ao que é esclarecido (segundo Novo Dicionário Eletrônico Aurélio versão 5.11 e Dicionário Houaiss de Sinônimos e Antônimos), reputa-se que a não apresentação dos documentos solicitados não pode ser justificativa para a majoração da multa em 50%.***

Acredita-se que, se fosse essa a intenção do legislador, teria expressamente previsto que a não apresentação de documentação ensejaria a majoração da multa em 50%, não somente a falta de esclarecimentos.

*Da análise dos autos constata-se, com relação à questão da multa, que a contribuinte foi intimada (fls. 130/132 e 140/141) a apresentar documentos e o razão da conta 21101068302, não tendo atendido às solicitações. **Foram-lhe solicitados documentos, não esclarecimentos, o que afasta a aplicação da citada norma.***

Dessa forma, cabe reduzir a multa de ofício de 112,5% para 75%.

Em sua peça recursal a contribuinte sustenta que:

105. O Auto de Infração também deve ser reformado por ter aplicado contra a empresa a multa agravada de 112,50% (cento e dois inteiros e cinquenta centésimos por cento).

106. Não está presente nenhuma das hipóteses previstas no parágrafo 2º, do artigo 44 da Lei Ordinária nº 9.430, de 30 de dezembro de 1996, ocasionando a nulidade da autuação fiscal, porque a Impugnante somente não apresentou todos os documentos fiscais exigidos porque os mesmos não encontravam-se em seu poder e diante do curto prazo concedido para o levantamento de todos os documentos por serem de período superior a 5 (cinco) anos.

107. Tal circunstância está comprovada nestes autos e, em nenhum momento, a fiscalização prestou qualquer justificativa relacionada a supracitada alegação demonstrando não ser possível aplicar a multa agravada contra a empresa. (Sem grifo no original)

Pois bem, à discussão delineada acrescenta-se o teor da Súmula n. 96 do CARF, que retrata as autuações federais que trazem em seu bojo a imputação de multa agravada, em razão da não apresentação, quando intimado a fazê-lo, de documentos fiscais e comerciais, que prescreve:

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Com base neste enunciado observa-se que a súmula CARF exige a presença de dois requisitos à sua aplicação, o *primeiro*, que a contribuinte não apresente os documentos exigidos pelo Fisco; *segundo*, que além deste fato, *ocorra algo mais*. Noutros termos, o enunciado revela que a imputação da penalidade será devida quando coexistir o descumprimento da entrega de documentos acrescido de outro fato. Isso porque a súmula fala

que a falta de apresentação, ‘por si só’, não enseja a incidência da multa, ou seja, tal dado é insuficiente para validar o agravamento da pena, sendo necessário a ocorrência de outro fato, assim, conjugados os dois fatores, cabível será o agravamento.

Esse desdobramento (duas premissas), imprescindível à aplicação da súmula, chama a atenção para os aspectos que podem permear os dois fundamentos. Vejamos os separadamente.

No caso da primeira premissa, cujo critério é a não apresentação dos documentos exigidos pelo Fisco, há que se estabelecer os limites dessa ausência cometida pela contribuinte. Isso porque, nos julgamentos realizados no CARF, há divergência entre os conselheiros sobre os limites dessa não apresentação, ou seja, neste caso deve-se entender como não apresentação dos documentos, (i) a não entrega de nada, o silêncio e omissão total da contribuinte, de modo a retardar o trabalho da fiscalização no tempo, (ii) ou, a apresentação de algo, ainda que de modo incompleto, podendo-se entender como um comportamento positivo, a resposta da contribuinte à fiscalização, diferentemente do comportamento negativo, do primeiro caso.

Quanto à segunda premissa, a ocorrência de algo mais. Para isso, é necessário que ocorra algo mais, e o que seria isso? Quais elementos, que conjugados à não entrega dos documentos, permitiriam a aplicação da multa agravada pelo Fisco, e sua manutenção pelo CARF?

Em análise aos precedentes da referida súmula⁶, com o intuito de tentar aclarar a extensão e limites do enunciado da referida norma, não foi possível compreender o real fundamento de validade e os direitos por ela tutelado. Uma vez que, vê-se, basicamente, que quatro são os posicionamentos basilares das decisões supracitadas. Passo a explicá-los:

- a) que a circunstância que caracteriza um fato típico, não pode ser, ao mesmo tempo, a pena e o respectivo caso de aumento de pena, considerando a previsão de apenas um fato típico para ambos (Acórdão nº 1402-001.416, 107-07.922);
- b) que o motivo originador do agravamento não pode ser a não entrega do livro contábil e/ou documentos fiscais, considerando que o lucro adotado será o arbitrado, conforme a legislação específica, que em nada interferirá no procedimento fiscal, considerando que a base de cálculo e os valores dela decorrentes se constituirão a partir de tal mecanismo. Assim, não haveria que se falar em embaraço no procedimento fiscal, haja vista a ausência de prejuízo na apuração dos valores devidos pela contribuinte (Acórdão nº 9101-001.468, 101-95.544, 1202-000-990, 1401-000.788 e 9101-000-766);
- c) que somente poderá ser aplicada a multa agravada se ocorrer o completo desatendimento às intimações, isto é, se não for cumprida nenhuma delas (Acórdão nº 1301-001.22), e;

⁶ Quais sejam, os acórdãos nº 9101-001.468, de 16/08/2012; nº 9101-000.766, de 13/12/2010; nº 101-97.110, de 04/02/2009; nº 107-07.922, de 27/01/2005; nº 1202-000.990, de 12/06/2013; nº 1301-001.202, de 07/05/2013; nº 1301-001.233, de 12/06/2013; nº 1302-000.993, de 03/10/2012; nº 1302-000.393, de 10/11/2010; nº 1401-000.788, de 09/05/2012; nº 1402-001.416, de 10/07/2013; nº 103-23.005, de 26/04/2007; nº 107-08.642, de 26/7/2006; nº 101-95.544, de 24/05/2006; nº 101-94.147, de 19/3/2003.

d) que determinada hipótese de incidência não pode implicar em mais de um consequente dentro de mesma esfera, considerando a impossibilidade de ocorrência do *bis in idem* no direito pátrio (Acórdão nº 1302-000.003, 101-97.110, 103-230.05, 107- 08.642 e 101-94.147).

Realizada tal digressão, colaciono, inclusive, retrato de trecho do Termo de Verificação Fiscal (fls. 02), oportunidade em que a própria fiscalização reconheceu ter a contribuinte apresentado prova escrita. Senão veja:

Aqui, oportuno registrar que, em procedimento fiscal anterior por nós realizado, nos dias 31/10/2008, 26/11/2008 e 02/07/2009, já havíamos lavrado Autos de Embaraço à Fiscalização, em razão do sujeito passivo, depois de intimado e reintimado, não ter apresentado os elementos e informações exigidos pela fiscalização para a análise dos pedidos de ressarcimento consubstanciados nos processos n.º 19679.006025/2003-23 (PIS/Pasep – dezembro de 2002), n.º 19679.006024/2003-89 (PIS/Pasep – 1º trimestre de 2003), n.º 13804.000537/2005-89 (PIS/Pasep - 1º trimestre de 2004) e n.º 13804.005289/2004-81 (Cofins – fevereiro e março de 2004). Convém repetirmos parte do que esta fiscalização constatou por ocasião da análise do processo 19679.006025/2003-23, já concluída. Tais constatações estão reproduzidas a seguir:

“Em 10/11/2008, o sujeito passivo apresentou resposta escrita, assinada pelo seu procurador que atua em Lins (SP), Sr. Renato Carnevalli Cintra, onde este informou que os documentos exigidos estavam à disposição da fiscalização na matriz, sito na Av. Brigadeiro Faria Lima, n.º 2.012, 5º andar CJ 53 sala 01 – São Paulo (SP). Diante disso, em 13/11/2008, nos dirigimos até São Paulo, para analisarmos tais documentos. No entanto, não pudemos fazer nenhuma análise, pois o procurador do sujeito passivo que atua em São Paulo, Sr. Vagner Aparecido da Cruz, informou que não dispunha dos elementos exigidos pela fiscalização e, conseqüentemente, não podia apresentá-los. Todos os fatos lá constatados foram registrados no Termo de Constatação Fiscal, de 13/11/2008. O procurador Sr. Vagner informou ainda, por escrito, que os livros diário e razão do período de janeiro de 2003 a setembro de 2004 também lá não se encontravam”.

Nesses termos, levando em consideração que a contribuinte colaborou, ainda que de forma divergente do que pretendia a fiscalização, afasto a aplicação da multa agravada, e sigo o posicionamento da DRJ/RPO ao rejeitar a aplicação da multa de ofício agravada.

5. Do Lançamento Reflexo

Quanto ao lançamento reflexo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, são essas as palavras da DRJ:

Relativamente ao auto de infração reflexo (CSLL), sendo decorrente da mesma infração tributária que motivou a autuação relativa ao IRPJ, deverá ser aplicada idêntica solução, em face da estreita relação de causa e efeito.

Em breves linhas, adoto mesmo procedimento, o qual é pacífico neste Conselho Administrativo, entendendo que a ocorrência de eventos que representem, ao mesmo tempo, materialidade de vários tributos, **no caso dos autos**, também, conduzem à obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários.

CONCLUSÃO

Ante todo exposto, conheço os Recursos Voluntário e de Ofício, e, concluo meu voto no sentido de:

- i) rejeitar o pedido de diligência, nos termos em que formulado em peça defensiva;
- ii) rejeitar o pleito de reconhecimento de *todas* as preliminares arguidas pela parte;
- iii) rejeitar o reconhecimento da decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário em desfavor da contribuinte, com fundamento no art. 150, parágrafo 4º, do CTN;
- iv) manter a glosa de insumos/matérias primas adquiridos da AGROINDUSTRIAL RENA LTDA, no exercício de 2004;
- v) excluir do polo passivo da lide todos os responsáveis tributários pessoas físicas;
- vi) por fim, assim como no Acórdão n. 14-28.812 proferido pela 3ª Turma da DRJ/SPO, rejeitar a aplicação da multa de ofício agravada.

Esse foi o voto da Conselheira Talita Pimenta Félix.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Voto Vencedor

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior - Redator Designado.

Peço vênua a I. Relatora, para divergir de seu voto no tocante apenas a questão de mérito, pois o acompanho integralmente no que tange às preliminares suscitadas. Vejamos, então, as razões pelas quais divirjo, no mérito, do voto da I. Relatora.

É patente que os sócios da Bracol constituíram laranjas para transferirem suas participações na Rena: seja pela falta capacidade econômica dos laranjas para figurarem como compradores da participação na Rena; seja porque declararam como local de residência o endereço de empregado da família Bertin; seja porque a DIPJ da Rena continuou a ser elaborada e apresentada por Fernando Bertin com a ajuda de seu empregado, inclusive enviada por computador da Bertin, conforme provou a fiscalização com a verificação do IP.

Ocorre que tal simulação só teria relevância para fins fiscais se restasse comprovado alguma redução do ônus tributário. Ou seja, a simulação é relevante para fins tributário, quando o fato simulado torna-se tributariamente menos oneroso do que o fato dissimulado (omitido). Assim, há que se perquirir qual a vantagem tributária gerada para as partes envolvidas com a transferência simulada da participação na Rena? *Prima facie*, poderíamos dizer que houve uma tentativa de afastar a responsabilidade pessoal e solidária dos

verdadeiros sócios da Rena, por eventuais atos praticados. Contudo, isso só teria relevo se demonstrado que houve redução indevida das bases tributáveis.

Assim, há que se salientar que a alegação de que foi criada receita na Rena para que fosse criado custo na Bracol não faz sentido, se as duas estavam submetidas ao lucro real. Ou seja, de que adiantaria a criação de despesa na recorrente, se a receita criada na Rena geraria tributo no mesmo montante. Note-se que o autuante não demonstra, aliás sequer tenta demonstrar tal vantagem auferida pela recorrente.

Noutro giro, poderia ser sustentado que a Rena estivesse formando passivos tributários para nunca serem pagos, o que encontraria indício no fato de que houve a transferência de participação para laranjas. Entretanto, os autuantes também não afirmam isso expressamente, nem sequer apontam a existência de dívidas tributárias da Rena.

A acusação fiscal, em verdade, reside na afirmação de que restaria demonstrado que não houve a venda de insumos pela Rena para a recorrente, se não vejamos o seguinte parágrafo do TVF:

6. A empresa Agroindustrial Rena Ltda informou na ficha 34 da DIPJ 2005 cinco destinatários de produtos. Dentre estes destinatários há três estabelecimentos filiais da Bracol Holding Ltda e a soma dos valores a eles atribuídos representa 98,58% de R\$ 117.844.383,20 (total das vendas). Na ficha 35 da mesma DIPJ a empresa Agroindustrial Rena Ltda informou que deu saída de apenas três produtos (couro wet blue, aparas e sebo industrial) no valor, total de R\$ 117.844.383,20. Já a empresa Bracol Holding Ltda informou na ficha 32 da DIPJ 2005 que o seu estabelecimento de CNPJ 01.597.168/0011/60 adquiriu da Agroindustrial Rena Ltda apenas dois produtos (raspas e cabeças tratadas branqueadas e ossos de raspa bovina) no valor total de R\$ 20.812.600,05. Uma vendeu couro e a outra comprou osso? Ora, fica claro para esta fiscalização que as operações comerciais não existiram. As consultas foram juntadas As fls. 106 e 165 a 168.

Ao se compulsar as DIPJs da Rena e da recorrente, verificamos que as informações acima são um pouco diferentes, se não vejamos:

Na DIPJ da Rena (a fls. 572), consta que ele vendeu R\$ 117.844.383,20 das seguintes mercadorias:

CNPJ 03.352.718/0001-35
 Ficha 35 - Saídas de Produtos/Mercadorias/Insumos
 CNPJ do Estabelecimento: 03.352.718/0001-35
 Ordem Classif.
 Fiscal
 Ex Insumos/Mercadorias Valor Subst.
 Tribut.
 001 4104.11.14COURO WET BLUE109.959.634,26
 002 4104.11.29APARAS.....7.153.942,94
 003 1502.00.12SEBO INDUSTRIAL..... 730.806,00
 TOTAL..... 117.844.383,20

Tendo como compradores as seguintes pessoas (a fls. 571):
 001... 01.597.168/0006-01..... 110.239.855,59
 002... 01.597.168/0011-60..... 5.485.350,05

Processo nº 15868.002632/2009-21
Acórdão n.º **1302-002.034**

S1-C3T2
Fl. 10.264

003... 03.324.147/0001-25	1.401.520,23
004... 01.597.168/0007-84	450.584,67
005... 06:538.082/0001-09	267.072,66
Total	117.844.383,20

Apenas os compradores 003 e 005 não são estabelecimentos da recorrente, assim, a Rena declarou que vendeu um total de R\$ 116.175.790,00 a recorrente.

Por sua vez, ao compulsarmos a DIPJ da recorrente (a fls. 6 e segs.), verificamos que:

A) Filial 01.597.168/0006-01

A.1) A fls. 85, na Ficha 32, a recorrente declarou que comprou da Rena (03.352.718/0001-35), por meio da sua filial (01.597.168/0006-01), o seguinte valor:

013..... 03.352.718/0001-35..... 107.132.624,60

A fls. 86 (ficha 33), a recorrente declarou que os insumos comprado por esta filial referem-se a:

1502.00.12.....	PRODUTO QUIMICO RETANAL.....	4.797.785,64
1502.00.19.....	SEBO BOVINO.....	204.930.684,02
2815.12.00.....	SODA CAUSTICA	12.903.484,76
2833.23.00.....	PRODUTO QUIMICO CROMO	8.090.644,12
3202.10.00.....	PRODUTO QUIMICO BASYNTAN.....	17.598.660,18
4101.50.10.....	COURO VERDE.....	65.351.682,60
4104.11.24.....	COURO WET BLUE.....	235.155.739,72
4107.12.20	COURO	50.452.496,47

Por esse item, não há qualquer descompasso com a Dipj da Rena, pois o R\$ 107.132.624,60 poderiam se tratar de sebo ou couro wet blue.

A.2) A fls. 87, na Ficha 34, a recorrente declarou que comprou da Rena (03.352.718/0001-35), por meio da sua filial 01.597.168/0006-01, o seguintes valor:

014..... 03.352.718/0001-35..... 2.476.237,25

A fls. 87, a recorrente declarou que os insumos comprado por esta filial referem-se a:

1502.00.19	SEBO BOVINO	23.326.737,96
3401.20.90.....	SABAO	73.693.600,11
3402.20.00	SABAO EM PO	835.567,94
3402.90.39	DETERGENTE	289.584,78
3808.40.10	DESINFETANTE	83.024,12
3809.91.90	AMACIANTE	93.992,05
4104.11.24	COURO WET BLUE	284.337.752,58
4107.12.20.....	COURO	174.271.525,78

Nesse item também não há qualquer descompasso com a Dipj da Rena, pois o R\$ 2.476.237,25 poderiam se tratar de sebo, couro ou couro wet blue.

B) FILIAL 01.597.168/0007-84

A fls. 96, na Ficha 32, a recorrente declarou que comprou da Rena (03.352.718/0001-35), por meio da sua filial 01.597.168/0007-84, o seguinte valor:

004..... 03.352.718/0001-35.....450.584,67

A fls. 97, a recorrente declarou que os insumos comprado por esta filial referem-se, entre os itens, a:

COUROS BOVINOS VERDES.....15.505.957,40
COUROS BOVINOS.....19.077.600,09
COUROS BOVINOS SEMI ACABADO.....475.487,24

Aqui poderíamos entender que há um certo descompasso com a Dipj da Rena, pois os R\$ 450.584,67 não se referem a Couro Wet Blue, único tipo de couro que foi declarado pela Rena como vendido à recorrente. Todavia, o autuante não apontou tal questão no TVF.

C) FILIAL 01.597.168/0011-60

A fls. 107, na Ficha 32, a recorrente declarou que comprou da Rena (03.352.718/0001-35), por meio da sua filial 01.597.168/0011-60, o seguintes valor:

003..... 03.352.718/0001-35..... 5.423.600,05

A fls. 108, a recorrente declarou que os insumos comprado por esta filial referem-se a:

- RASPAS E CABECAS TRATADAS BRANQUEADAS.....4.228.181,10
- OSSOS DE RASPA BOVINA;.....16.583.999,10

Neste ponto, há um descompasso entre o declarado pela Rena e o declarado pela recorrente, mas será que esse mero indício seria suficiente para levar a conclusão de que as compras eram todas fruto de uma fraude?

Veja que, no TVF, o autuante justifica a sua conclusão apenas no fato de que as compras no valor de R\$ 5.423.600,05 estarem declaradas pela recorrente como compra de raspas e cabeças ou ossos de raspa bovina e tais insumos não estarem entre os declarados pela Rena como vendido à recorrente. Ora, será que tal indício seria justificativa para a recorrente glosar despesas no valor de R\$ 113.006.809,32? Vejamos o seguinte trecho do TVF:

"C) O sujeito passivo apropriou indevidamente como custo o valor de R\$ 113.006.809,32. Este valor corresponde a soma dos valores informados na ficha 32 (Remetentes de Insumos/Mercadorias) da DIPJ 2005 como insumos adquiridos da Agroindustrial Rena Ltda — CNPJ 03.352.718/0001-35 pelos seus estabelecimentos filiais de CNPJ 01.597.168/0006-01 (R\$ 107.132.624,60), CNPJ 01.597.168/0007-84 (R\$ 450.584,67) e CNPJ 01.597.168/0011-60 (R\$ 5.423.600,05);"

Dos valores glosados pelo autuante, parece-me tranquilo que não se pode glosar R\$ 107.132.624,60, pois, conforme antes abordado, não há qualquer descompasso entre as DIPJs da Rena e da recorrente.

Agora, ainda com relação as glosas nos valores de R\$ 450.584,67 e R\$ 5.423.600,05, não me parece que os descompassos retro apontados fossem suficientes para a manutenção da glosa mesmo desses valores, mas, sim, que cabia ao autuante aprofundar a fiscalização.

Note-se que a Fiscalização foi tão superficial que houve uma compra no valor de R\$ 2.476.237,25 de insumos, tendo como vendedor a RENA (item A.2 acima), que o autuante não glosou nem justificou o porquê de não glosá-la.

Por esses motivos, voto por dar provimento ao recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior