



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

Processo nº 15868.720176/2014-62
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-002.117 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2017
Matéria IRPJ E REFLEXOS
Recorrente FRIGORÍFICO AVÍCOLA GUARANTÃ LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

SALDO DEVEDOR DA CONTA "CAIXA". DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO E REDUÇÃO DE GANHO DE CAPITAL. FRAUDE.

A manipulação da conta caixa, com o posterior transporte de seus saldos para outras contas do ativo, propiciou o incremento do valor dos bens constantes do imobilizado, gerando despesas com depreciação e redução do ganho de capital de bem alienado de forma irregular e fraudulenta. Corroboram tal assertiva a inexistência de documentos ou de qualquer outro meio probante adequado a comprovar a regularidade dos lançamentos contábeis que deram suporte a tais operações.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL

Aplica-se às contribuições sociais reflexas, no que couber, o que foi decidido para a obrigação matriz, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

PAGAMENTO SEM CAUSA.

A manipulação da conta caixa, inflando seus saldos pela via de transferências de recursos financeiros para os sócios/administradores da Contribuinte e/ou de pessoas ligadas a eles, caracterizam pagamentos sem causa a ensejar a cobrança do Imposto Retido na Fonte com fulcro no art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981/95.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA ISOLADA PELA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS E MULTA DE OFÍCIO. ABSORÇÃO OU CONSUNÇÃO.

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Tratando-se de mesmo tributo, esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 124, INC. I, DO CTN. TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. CABIMENTO.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, nos termos do disposto no art. 124, I, do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 135 DO CTN. SÓCIO-GERENTE DE EMPRESA INDICADA COMO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as arguições de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para tão somente afastar a responsabilidade tributária solidária da sócia LUCY LEICO SHIBATA INOUE. Por maioria de votos, resolveu o Colegiado cancelar a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas na exata medida em que sua base seja menor que a base tributável utilizada para fins de aplicação da multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Designada a Conselheira Livia De Carli Germano para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Processo nº 15868.720176/2014-62
Acórdão n.º **1401-002.117**

S1-C4T1
Fl. 8.428

(assinado digitalmente)
Livia De Carli Germano - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Livia De Carli Germano, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva, José Roberto Adelino da Silva e Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

Relatório

Vou me socorrer do Relatório da decisão recorrida para dar a noção exata dos termos em que se fundamenta a situação posta a juízo para esta Turma, haja vista sua objetividade e clareza na exposição dos fatos de que cuida o presente processo:

Trata-se de auto de infração a trazer exigências de IRPJ, CSLL e IRRF, respeitante aos anos-calendário de 2009, 2010, 2011 e 2012. O crédito tributário exigido montou R\$ 22.882.670,94 entre principal, multa de ofício proporcional (150%) e juros de mora (calculados até 11/2014), além de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL. As razões de fundo foram as seguintes (vide fls. 02, 7200/7334):

1.1. A conta "caixa" fora artificialmente inflada. Na sequência, o excesso resultante alimentaria a conta de ativo "imobilizado em andamento" que, à sua vez, daria azo a lançamentos em quatro outras contas do ativo: "instalações industriais", "despesas pré-operacionais", "gastos em imóvel de terceiro" e "edifícios e construções". Aproveitando-se da rubrica "instalações industriais", teria gerado o Contribuinte despesas com encargos de depreciação, que à razão do artifício original retro referido, fora glosado. Já nas rubricas "despesas pré-operacionais" e "gastos em imóvel de terceiro", teria o Contribuinte experimentado o respectivo proveito, com o dispêndio então anotado (o que reduzira as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL), indevidamente pois: como dito, de início era questionável na sua origem (vindo d'uma superveniência devedora artificiosa na conta "caixa"); e, não bastasse isso, ainda provera o Interessado, na posição de locatário, assento documental falso a pretensamente justificar um contrato de aluguel em face do locador Galebra Investimentos e Participações S/A., cujo imóvel (assim locado) incorporaria os montes lançados em "despesas pré-operacionais" e "gastos em imóvel de terceiro" à contrapartida de alugueres que lhe seriam devidos. Agora, no que toca à conta "edifícios e construções", alienado em 2010, glosou-lhe a Fiscalização porção significativa do seu custo, cuja formação, na linha do antes mencionado, deitara raízes em transferência fictícias da conta "caixa" (disso resultou a reversão de resultado não operacional negativo).

1.2. O Contribuinte se aproveitara de despesas a título de tributos e multas sem, no entanto, demonstrar-lhes a respectiva base documental ou, mesmo quando o caso da colação d'algum apoio probatório dessa natureza, dele se concluiu a indedutibilidade da despesa assim anotada. O mesmo se diga para o registro d'outras tantas despesas financeiras.

1.3. O Interessado também se aproveitara de saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL para além da trava legal de 30%. Desse proceder e mais as glosas de despesas antes referidas, resultou ainda a falta de recolhimento mensal de estimativas de IRPJ e de CSLL.

1.4. Enfim, verificou a Fiscalização que o monte devedor ficticiamente atribuído à conta "caixa" era, de fato, destinado a pagamento de terceiros, mas cuja causa negocial, assim de se esperar compactuada entre esses últimos em face do Contribuinte, não restou comprovada. Daí a exigência de IRRF.

2. Na oportunidade, foi imputada responsabilidade tributária solidária ao Sr. Osvaldo Teruo Shibata (CPF 524.523.878-00), às Sras. Cleusa da Conceição Rodrigues Shibata (CPF 280.088.988-87), Lucy Leico Shibata Inoue (CPF 791.959.898-20), e Rosa Fernandes Marques (CPF 271.945.608-01), bem que à

firma individual por essa última titulada (CNPJ 12.570.950/0001-30). Na sequência, Contribuinte e imputados Responsáveis Tributários serão referidos, em conjunto, por Interessados.

3. A Fiscalização se justifica conforme exposto no relatório de fls. fls. 7337/7467.

4. Do expediente deu-se ciência ao Contribuinte (Frigorífico Avícola Guarantã Ltda.) em 10/12/2014 (fl. 7611). Já os imputados Responsáveis Tributários Solidários, a dizer, o Sr. Osvaldo Teruo Shibata (CPF 524.523.878-00), as Sras. Cleusa da Conceição Rodrigues Shibata (CPF 280.088.988-87), Lucy Leico Shibata Inoue (CPF 791.959.898-20), e Rosa Fernandes Marques (CPF 271.945.608-01), bem que a firma individual em nome dessa última (CNPJ 12.570.950/0001-30), foram eles cientificados de igual material acusatório em 12/12/2014 (fl. 7614), 10/12/2014 (fl. 7612), 09/12/2014 (fl. 7613), 12/12/2014 (fl. 7615) e 12/12/2014 (fl. 7616), respectivamente. Em uníssono, todos os imbricados tornaram aos autos (em peça única) em 08/01/2015 para argumentar o seguinte (fls. 7621/7653):

a) Crítica a imputação de responsabilidade tributária a "sócios e terceiros" ao argumento de a Fiscalização não ter emprestado a devida motivação ao ato, a dizer, não ter apontado "de forma minuciosa eventual atitude" dessas pessoas que teria culminado "para o não pagamento do tributo exigido" (fl. 7623). Nesse tópico, destaca que, a vingar a inteligência da Fiscalização no que toca à caracterização das Sras. Cleusa da Conceição Rodrigues Shibata e Lucy Leico Shibata Inoue como sócias apenas de direito e não de fato (predicado último que caberia ao Sr. Osvaldo Teruo Shibata) na pessoa jurídica do Contribuinte, então não seria o caso de se lhes atribuir qualquer ato de gestão e, por conseguinte, estariam elas fora do alcance de eventual responsabilização pelo crédito tributário aqui constituído. Ainda, com respeito à Sra. Rosa Fernandes Marques, bem que em relação à firma individual por ela encampada, mesmo que o Contribuinte se utilizasse de contas correntes bancárias de titularidade delas (pessoa física e firma individual da Sra. Rosa Fernandes Marques), não haveria negar (e a Fiscalização assentiria com isso) a competente anotação do respectivo tráfego de numerário ali observado na contabilidade do Interessado, circunstância que desnaturaria a hipótese de responsabilização. De passagem, crê-se sem critério a Fiscalização quando, ao identificar pagamentos do Contribuinte ao Sr. Íbis Pereira Tarley, não o chama à responsabilização pelo crédito tributário enfim constituído, ao contrário do que fizera em relação aos ora imputados responsáveis tributários. N'outra linha, mas ainda no mesmo tópico, a considerar a assunção feita pela Fiscalização no sentido da existência d'um "grupo econômico" entre os atores aqui arrolados, pondera que "a infração tributária porventura praticada por uma sociedade do grupo não pode ter sua sanção validamente imposta às outras integrantes, pelo simples fato do pertencimento ao mesmo grupo" (fl. 7632).

E complementa:

ainda que se tratasse de grupo econômico (o que não é verdade), nos grupos de sociedade, somente é possível haver nexo de causalidade entre uma conduta e uma infração tributária na medida em que uma sociedade tenha competência concreta para decidir sobre a realização de atos de outra sociedade [...] (fl. 7632; destaques do original).

b) A se espriar por todo o texto da Fiscalização a imputação de fraude por sobre a contabilidade do Contribuinte, o correto seria a promoção da sistemática de arbitramento do lucro, como predizem o art. 47, inciso II, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, bem que o art. 530, inciso II, do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99. O contrário disso, como

observado no caso corrente, corresponderia a malferir o caráter vinculado do ato ora combatido.

c) Se de grupo econômico se cuidava, haveria a Fiscalização de considerar o benefício do rateio de despesas entre os entes componentes do nominado grupo. Assim ditaria, ainda que indiretamente, a Solução de Divergência Cosit nº 23, de 23 de setembro de 2013, bem que julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

d) Crê inconstitucional a limitação imposta à compensação de prejuízo fiscal acumulado ao patamar de 30% do lucro auferido no período.

e) Reclama que "os valores registrados em conta do Ativo Imobilizado não representam diminuição do resultado da empresa; ou seja, não transitam em conta de apuração de resultado; portanto, o lucro ou prejuízo apurado não é afetado por valor lançado no ativo imobilizado" (fl. 7643).

f) Entende contabilmente hígido o expediente operacional por ele adotado, consistente em quitar "seus compromissos coma cessão de créditos de clientes: ou seja, ao invés de pagar o abate ao frigorífico, fazia-se depósitos diretamente nas contas de fornecedores, prestadores de serviços e, inclusive, parceiros de abates" (fl. 7643). Disso, acresce o Contribuinte, "não haveria razão para o agravamento da MULTA" (fl. 7643; destaques do original), sem dizer de seu caráter ilegal, confiscatório e desarrazoado, quando considerado o patamar em que aplicada (150%).

g) Não caberia "A CUMULAÇÃO DA MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO" (fl. 7644; destaques do original), conforme julgados do CARF.

A impugnação apresentada pela Contribuinte em conjunto com os apontados como responsáveis solidários pelo crédito tributário foi conhecida e apreciada pela DRJ de São Paulo, conforme consta do Acórdão nº 16-70.630 - 1ª Turma. Abaixo colaciono a ementa do Acórdão proferido pela DRJ/SPO, em 15 de dezembro de 2015.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ANO-CALENDÁRIO: 2009, 2010, 2011, 2012

SOBRE-SALDO DEVEDOR DA CONTA "CAIXA". POSTERIOR TRASLADO PARA OUTRAS CONTAS DE ATIVO. GERAÇÃO DE DESPESA COM DEPRECIAÇÃO E REDUÇÃO DE GANHO DE CAPITAL. INEXISTÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO DE SUPORTE À AMPLIAÇÃO DE INSTALAÇÃO FÍSICA. FRAUDE.

A anotação de influxos na conta "caixa" quando, em verdade, o numerário se destinava a terceiros, revela a formação de sobre-saldo devedor fictício em dita conta. A mais disso, seu posterior transporte para outras contas do ativo, a partir do que registram-se o incurso em despesas de depreciação, a elevação de custo histórico de bem imóvel depois alienado (a reduzir o respectivo ganho de capital), é, assim, também irregular. Sem dizer ainda e no caso, da inexistência de qualquer elemento documental hígido que apontasse para alguma realidade que desse conta d'uma afirmada ampliação da planta industrial onde opera o Contribuinte, essa financiada que seria com recursos da antes referida conta "caixa", tudo enfim, pavimenta a assunção de fraude contábil-fiscal.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE. FATOS IMPONÍVEIS DISTINTOS.

É cabível aplicação de multa isolada decorrente de falta de pagamento de estimativas mensais de imposto concomitantemente com multa proporcional

incidente sobre aquele devido e não pago ao final do período de apuração anual, haja vista cuidarem de reprimendas a comportamentos distintos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

ANO-CALENDÁRIO: 2009, 2010, 2011, 2012

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão proferida em relação aos fatos que levaram à manutenção do IRPJ impõe-se também à CSLL, naquilo que for cabível, uma vez que ambos os lançamentos estão assentados nos mesmos elementos de prova.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

ANO-CALENDÁRIO: 2009, 2010, 2011, 2012

PAGAMENTO SEM CAUSA.

Cabe a exigência de IRRF sempre que não identificada a causa negocial que subjaz aos pagamentos direcionados da pessoa jurídica para terceiros.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ANO-CALENDÁRIO: 2009, 2010, 2011, 2012

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Rende ensejo à tipificação do interesse comum, como causa a instigar a atribuição de responsabilidade tributária solidária, a formação d'um núcleo comum de negócios encabeçado no Contribuinte, mas de que terceiros retiram proveito, tal a figura do sócio de fato ou de outras pessoas que tiveram débitos seus pagos com recursos do Contribuinte. Esses terceiros, à essa razão, devem ser conduzidos à posição de garante do crédito tributário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. EXCESSO DE PODER.

Os sócios gerentes também respondem por ofensa ao contrato social pela via da omissão. Assim é o caso daqueles sócios que, designados únicos e exclusivos gerentes na pessoa jurídica, sem mais rigor formal, entregam os interesses da pessoa moral ao poder e mando de terceiro (sócio-gerente de fato) que, enfim, está à testa de sérias e prolongadas irregularidades contábil-fiscais. Sócios-gerentes de papel e sócio-gerente de fato, à essa razão, devem ser conduzidos à posição de garante do crédito tributário.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

ANO-CALENDÁRIO: 2009, 2010, 2011, 2012

INCONSTITUCIONALIDADE. RECONHECIMENTO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

Cumprida à Administração Tributária aplicar a Lei de ofício. Por outra, em nível administrativo, não se afasta a aplicação de Lei, não se declara a sua inconstitucionalidade. Entendimento já consolidado, inclusive, no enunciado nº 02 da Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais” (enunciado nº 04 da Súmula do CARF).

MULTA QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA.

Identifica-se o dolo civil-tributário, esse tendente a impedir, retardar, excluir ou modificar o preciso conhecimento de matéria tributável por parte do Fisco, na conduta do Contribuinte que infla o saldo devedor da conta "caixa" - quando em verdade o numerário respectivo fora ter às mãos de terceiros - e, com isso e em seguida, cria saldos devedores fantasiosos de outras contas de ativo a gerar despesas com depreciação e aumento de valor contábil de bem imóvel ao depois alienado. Não bastasse isso, a inexistência de documentação que desse suporte à alegada ampliação de planta industrial ("financiada" com recursos vindos da criticada conta "caixa") também afeiçoa-se ao signo da fraude, quando mais se tem em consideração que, no curso da fiscalização, três vozes (sócia-gerente, contador e gerente de produção) primeiro negam a existência de contrato de locação que tinha por objeto, justamente, a dita planta industrial, para, momentos depois, trazer à vista da Fiscalização preciso contrato antedatado. E tudo ainda a ter lugar por longo curso e a envolver substancial monta monetária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Acórdão acima foi cientificado à Recorrente em 23/12/2015 (v. e-fls. 8.292), tendo o Recurso Voluntário sido proposto em 22/01/2016 (v. e-fls. 8.293/8.326). As alegações trazidos no Recurso Voluntário pela Contribuinte são as mesmas já expendidas quando da Impugnação ao lançamento, razão pela qual deixo de enumerá-las, por uma questão de economia processual.

Ao final, vieram os autos a este Conselheiro para relatar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O Recurso Voluntário de FRIGORÍFICO AGRÍCOLA GUARANTÃ LTDA e dos apontados como responsáveis solidários que o subscrevem em conjunto é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Antes de adentrar nas questões aventadas no Recurso Voluntário, façamos um breve histórico das razões da autuação, das circunstâncias e elementos trazidos e comprovados pela Autoridade Fiscal no curso do procedimento, que virão a determinar a solução a ser dada ao caso, em especial à sujeição passiva solidária a que foram expostas algumas pessoas, conforme já vimos no Relatório.

O procedimento fiscal apontou a ocorrências das seguintes infrações:

- 1) glosa de despesas de depreciação incorridas sobre os itens do ativo imobilizado, mais especificamente sobre os bens constantes da conta "*instalações industriais*";
- 2) glosa dos dispêndios lançados nas contas "*despesas pré-operacionais*" e "*gastos em imóvel de terceiro*";
- 3) glosa de parcela do custo apropriado à conta "*edifícios e construções*", que foram alienados pela Recorrente em 2010;

Abrindo um pequeno parênteses, as glosas acima decorreram de procedimento realizado pela Recorrente, utilizando-se da conta "*caixa*", inflada artificialmente através de sucessivos lançamentos a débito. De forma sistemática e sucessiva, os valores indevidamente lançados a débito na conta caixa, eram transferidos a crédito da conta "*imobilizado em andamento*"; por sua vez, referida conta ("*imobilizado em andamento*") era creditada em face de débitos às contas "*instalações industriais*", "*despesas pré-operacionais*", "*gastos em imóvel de terceiro*" e "*edifícios e construções*".

Fechado o parênteses acima, que será detalhado mais adiante, foram ainda objeto do lançamento as seguintes infrações:

- 4) Glosa de despesas a título de tributos e multas;
- 5) Glosa da compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, realizada em patamares superiores a 30% do lucro real apurado;
- 6) Imposto de Renda Retido na Fonte sobre pagamentos realizados a pessoas diversas sem a comprovação de sua causa (ausência de propósitos negociais devidamente comprovados).

Além de autuar a Contribuinte, a Fiscalização ainda apontou como responsáveis solidários pelo crédito tributário o Sr. Osvaldo Teruo Shibata (CPF 524.523.878-00), as Sras. Cleusa da Conceição Rodrigues Shibata (CPF 280.088.988-87), Lucy Leico Shibata Inoue (CPF 791.959.898-20), e Rosa Fernandes Marques (CPF 271.945.608-01), bem assim a firma individual por essa última titulada (CNPJ 12.570.950/0001-30). Os motivos pelos quais cada uma das pessoas acima foram trazidas à responsabilidade pelo crédito tributário serão tratados mais à frente.

É de capital importância para o entendimento dos demais Conselheiros que dividirão a responsabilidade no julgamento do presente processo, a delimitação da matéria posta para análise. A impugnação, bem assim o recurso voluntário, centraram suas forças e argumentos nos seguintes aspectos:

- 1) Responsabilização dos sócios e dos terceiros indicados no pólo passivo da demanda;
- 2) Nulidade do lançamento haja vista que, segundo a Recorrente, a Fiscalização deveria ter arbitrado o lucro, ao invés de apurar a exigência conforme as regras do lucro real;
- 3) Alega, ainda, a Recorrente, que a Fiscalização teria entendido tratar-se de grupo econômico e, como tal, não teria dado o tratamento tributário adequado, mais uma razão para se declarar a nulidade do auto de infração;
- 4) Inconstitucionalidade da limitação e, por conseguinte, da glosa de compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL realizadas em percentual superior a 30% do lucro real;
- 5) A multa de ofício aplicada, no patamar de 150%, seria confiscatória e desproporcional, sendo flagrante a sua inconstitucionalidade;
- 6) Seria inadmissível no ordenamento jurídico atual, a cumulação da multa de ofício com a multa isolada por falta de pagamento de estimativas;

No mérito, relativamente à mecânica utilizada para “inflar” a conta “caixa”, transferindo seus valores para o imobilizado e/ou mascarando as transferências de recursos financeiros para terceiros, muito pouco aduziu, limitando-se a dizer o seguinte:

- 1) os valores registrados em conta do ativo imobilizado não representariam diminuição do resultado da empresa, pois não transitariam em conta de apuração de resultado, o que não afetaria o lucro ou o prejuízo apurados;
- 2) quanto às transferências em nome de terceiros, teria ficado provado que a recorrente quitava seus compromissos com a cessão de créditos de clientes. Logo, observar-se-ia, neste ponto, *“mais um apetite do fiscal em autuar a empresa sem atentar para as peculiaridades que o caso reclama e que foram devidamente evidenciadas ao longo da fiscalização”*.

Então, essa foi a matéria objeto do recurso voluntário, devendo os nobres julgadores atentarem para este fato, haja vista tudo o que já foi visto até o presente momento, tanto no relatório quanto no voto, e o que ainda será reportado daqui em diante.

Como veremos mais claramente daqui por diante, a estratégia de “inflar” a conta caixa foi engendrada para propiciar o incremento do valor dos bens constantes do

imobilizado, gerando despesas com depreciação e outras, além de encobrir inúmeros pagamentos realizados a terceiros sem que houvesse ou fosse comprovada a causa ou o propósito negocial de tais transferências.

A mecânica adotada para “inflar” a conta “caixa” foi bem explicada, tanto no Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 7.337/7.467, como no Acórdão de Impugnação de e-fls. 8.177/8.238. Diga-se de passagem, elogiáveis, tanto o trabalho realizado pela Auditoria Fiscal, quanto o voto condutor do acórdão recorrido. Abaixo colacionei alguns exemplos para melhor explicitar a mecânica adotada pela Contribuinte, desvelada pela Autoridade Fiscal, para aumentar ficticiamente os saldos da conta caixa, origem das glosas de despesas e dos pagamentos sem causa identificados.

Os trechos em itálico e grifados em negrito estão reproduzidos conforme constam do TVF. Já o texto entre **colchetes** foi acrescido no Acórdão de Impugnação a título de comentário, com o fito de firmar o convencimento dos julgadores a respeito de cada um dos casos apontados.

1º exemplo de inconsistência na conta “caixa” – pagamentos a terceiros via bancos com débito no caixa

Em 25/06/2009, o contribuinte transferiu para a empresa OJM, o valor de R\$ 50.330,00.

*Através do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 13 (Anexo V) [Vide fls. 1622/1627, 1645] o contribuinte foi intimado a esclarecer tal transferência no valor de R\$ 50.330,00 efetuada através de TED da conta Bradesco ag. 015 – c/c nº 530.182-3 (conta que é utilizada para a movimentação financeira do frigorífico). O contribuinte não esclareceu o fato e nem apresentou documentos. **O contribuinte escriturou essa TED na contabilidade da empresa, de forma dissimulada, da seguinte forma: saque da conta banco com transferências para a conta “caixa”. [Donde revela-se uma inconsistência na conta "caixa", certo que numerário algum lhe acrescera o saldo, visto que os R\$ 50.330,00 foram ter a benefício de OJM Indústria Comércio e Transporte de Produtos Avícolas Ltda. A possibilidade de, ao depois, a conta "caixa" ter sido creditada contra débito do nascimento d'algum direito a desfavor de OJM (uma conta-contábil de controle de empréstimo do Contribuinte para essa última) não foi demonstrado.]***

Esse é o exemplo mais simples. Resume-se a pagamento efetuado a terceiro, via conta bancária de titularidade da própria contribuinte, debitando-se a conta caixa e inflando seu saldo sem que tenha havido nenhum ingresso financeiro. Também não há nenhum registro contábil do surgimento de nenhuma espécie de obrigação entre a Contribuinte e o terceiro beneficiário dos recursos.

2º exemplo de inconsistência na conta “caixa”

A empresa “Galebra Investimentos e Participações S/A” foi constituída em 17/06/2009, tendo como acionista principal a empresa OJM [...].

[...]

Em alienação judicial a empresa “Galebra Investimentos e Participações S/A” adquiriu o imóvel sede do frigorífico, através da Carta de Alienação nº 01/2010, datada de 29/11/2010, no valor de R\$ 730.000,00. O depósito judicial da compra do imóvel, efetuado pela Galebra foi em 19/10/2010. [vide fls. 104, 108, 132, 136/138]

O contribuinte transferiu recursos financeiros para a empresa Galebra, em datas anteriores à compra do imóvel, no valor total de R\$ 187.106,04, a partir da conta Bradesco c/c nº 531.307-4 (conta em nome de João Mestre de Menezes que também era utilizada para a movimentação financeira do frigorífico, conforme constatação no tópico “II - Utilização de contas de pessoas físicas para movimentação financeira da empresa” deste relatório), através de 03 TEDs. **O contribuinte escriturou esses 03 TEDs na contabilidade da empresa, de forma dissimulada, da seguinte forma: saques da conta banco com transferências para a conta “caixa” (observando que não houve o registro contábil dos respectivos valores saindo da conta “caixa” para a empresa “Galebra”).** [Donde revela-se uma inconsistência na conta "caixa", certo que numerário algum lhe acrescera o saldo, visto que os R\$ 187.106,04 foram ter a benefício de Galebra Investimentos e Participações Ltda. Abaixo, os dados de lançamento contábil no Livro Razão foram extraídos da escrituração contábil digital do Contribuinte. As demais referências que por ventura se fizerem ao dito Livro têm essa origem. A possibilidade de, ao depois, a conta "caixa" ter sido creditada contra débito do nascimento d'algun direito a desfavor de Galebra Investimentos e Participações Ltda. (uma conta-contábil de controle de empréstimo do Contribuinte para essa última) não foi demonstrado.]

Razão					
Nome:		FRIGORIFICO AVICOLA GUARANTA LTDA			
CNPJ:		67.814.145/0001-05			
Conta:		111020019 - BANCO BRADESCO S/A - 531307-4			
Data	Cód.Conta	Conta	D / Valor C	Saldo	D / Histórico C
20/05/2010	111010001	CAIXA	D 54.451,65	117.089,41	D SAQUE
20/05/2010	111020019	BANCO BRADESCO S/A - 531307-4	C 54.451,65	117.089,41	D SAQUE
21/05/2010	111010001	CAIXA	D 90.164,18	72.348,16	D SAQUE
21/05/2010	111020019	BANCO BRADESCO S/A - 531307-4	C 90.164,18	72.348,16	D SAQUE
16/06/2010	111010001	CAIXA	D 42.490,21	81.783,94	D SAQUE
16/06/2010	111020019	BANCO BRADESCO S/A - 531307-4	C 42.490,21	81.783,94	D SAQUE

No Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 14, o contribuinte foi intimado a esclarecer o fato (transferências bancárias de recursos para a empresa Galebra) e novamente o contribuinte não esclareceu o fato, **alegando simplesmente que aquelas transações bancárias “não pertenciam ao frigorífico” e não apresentou qualquer documento** (mesmo estando devidamente escrituradas na contabilidade do frigorífico, como se viu no extrato do razão acima).

Por sua vez, em diligência na empresa Galebra, a mesma informou que tais valores estavam contabilizados como “empréstimos” formalizados “verbalmente”. Tais “empréstimos” não foram devolvidos ao frigorífico até a presente data.

[...]

Neste segundo exemplo, temos 03 TEDs efetuadas a benefício da empresa GALEBRA sem qualquer justificativa prestada pela Recorrente. Já a empresa GALEBRA informa terem tais valores origem em empréstimos firmados verbalmente. Da mesma forma que no primeiro exemplo, a contabilização dos créditos efetuados na conta bancos foi realizada em face de débitos na conta caixa. Aqui, a conta bancária utilizada pela Contribuinte tem a titularidade de um terceiro, ou seja, não pertence à Recorrente, mas é por ela utilizada para movimentações financeiras de sua responsabilidade.

3º exemplo de inconsistência na conta “caixa” – cessão de créditos junto a clientes

[3º exemplo de inconsistência na conta "caixa". Mas, antes de se ir propriamente à cita, esclareça-se que as contas-correntes 0530182-3/Bradesco, 01-005324-3/Santander e 01.005176-2/Nossa Caixa, não obstante sob a titularidade da Sra.

Rosa Fernandes Marques, prestaram-se a movimentar recursos financeiros do Contribuinte. Assim o assume aquela Senhora (fls. 2344/2814) e assim consta na contabilidade do Contribuinte (para as duas primeiras contas-correntes), que ainda o reafirma por escrito (fls. 75, 78, 398, 2815/3103). O mesmo expediente se dá com as contas-correntes 5520-4/Bradesco e 531307-4/Bradesco, agora a nome do Sr. João Maestre de Menezes. Isso (uso de conta-corrente de titularidade de terceiro e sua escrituração contábil) o admite o Contribuinte às fls. 937, 1078/1079, 1090/1228. Em si mesmo considerado, tal expediente não fora questionado pela Fiscalização (conforme conclusão às fls. 7380/7381). Porém, agora sim já adentrando à cita que constitui esse 3º exemplo de inconsistência na conta "caixa", o uso que delas (contas-correntes) fez o Contribuinte no recebimento de direitos de seus clientes e no pagamento de obrigações a seus fornecedores, isso é o que releva a referida inconsistência na conta "caixa". Veja-se.]

[...] a maioria dos pagamentos [de fornecedores do Contribuinte] eram feitos através de recursos disponíveis no caixa da empresa e através de cessão de créditos junto a clientes [do Contribuinte], que efetuavam diretamente os pagamentos para os fornecedores. [exatamente como aquiesce o Contribuinte, a considerar sua resposta de fls. 935/940 dada às intimações de fls. 709, 906].

Essas cessões de créditos junto a clientes [direito em face de clientes], para pagamento direto de fornecedores [obrigações em face de fornecedores], sendo num primeiro momento contabilizados os recebimentos [direito em face de clientes] como entradas de recursos na conta "caixa", para depois num segundo momento serem contabilizados os pagamentos [obrigações em face de fornecedores] como saídas de recursos da conta "caixa", e ainda sem respeitar as efetivas datas e valores das operações [o direito em face de clientes tem uma individualidade, no mínimo, um valor e uma data, e assim também para a obrigação em face de fornecedores], não representa uma boa prática contábil, principalmente porque não fica registrado na contabilidade, os dados essenciais da operação financeira, como por exemplo a data efetiva da operação, assim como os meios utilizados para a operação, ou seja como foram recebidos os direitos de crédito perante seus clientes e nem como foram quitadas as dívidas perante os fornecedores, sem contar que fica também prejudicado a comprovação documental das operações, pois não há um saque em banco, cheque emitido, retirada de dinheiro do caixa, coincidente em data e valor, com o pagamento efetuado.

A falta de suporte documental para tais lançamentos ficou demonstrado quando o contribuinte foi intimado a apresentar comprovantes de pagamentos de algumas compras, e apresentou como suporte documental tão somente notas de compras acompanhados de recibos dos fornecedores, não existindo o comprovante documental do efetivo pagamento. [...].

[...] como visto não há transparência nas transações, tornando difíceis, senão impossíveis através somente da contabilidade, o rastreamento das efetivas operações financeiras, uma vez que um pagamento pode ter ocorrido através de terceiros (mediante cessão de créditos), sem que ficasse registrado na contabilidade a real operação de pagamento, seja ela legal (pagamento de fornecedor), seja ela ilegal (retirada de recursos financeiros da empresa à margem da contabilidade, para benefício dos sócios, administradores ou terceiros). Alguns exemplos concretos serão discutidos em seguida.

[...]

Como exemplo, colamos abaixo documentos obtidos em diligência na empresa "Friobom Com. de Frios e Transportes Ltda" (documentos completos estão juntados nos autos).

No primeiro exemplo, temos [1] uma venda de produtos para o cliente Friobom [fl. 4846], [2] a orientação do frigorífico para que o pagamento da venda fosse efetuado para um terceiro (cessão de crédito) [no caso, o Sr. Íbis Pereira Tarley, conforme fl. 4848] e [3] o comprovante do pagamento (TED bancária) [fl. 4847].

FRIGORÍFICO AVÍCOLA GUARANTÁ LTDA. ESTRADA DO MATADOURO MUNICIPAL, KM 01, S/N - SERRA AZUL, Guarantã, SP - CEP: 16570-970 - Fone/Fax: 1435867225		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - Entrada 1 - Saída		CONTROLE DO RECEBIMENTO 3510 0267 8141 4500 0105 0000 1000 0002 0200 9900 0003 Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e: www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO: 13518024003R124 - 01/02/2010 08:33	
NATUREZA DA OPERAÇÃO VENDA INTERESTADUAL REGISTRO EMITENTE: 3290002040110		REGISTRO ESTADUAL DO SUBST. TR: 67.814.145/0001-05		CNPJ: 03.866.526/0001-47	
DESTINATÁRIO/RECEBENTURANTE FRIOBOM COM. DE FRIOS E TRANSPORTES LTDA.		ENDEREÇO RUA GOIÁS, 3000 - Imperatriz		DATA DO RECEBIMENTO 01/02/2010	
INSCRIÇÃO ESTADUAL MA 121764966		INSCRIÇÃO ESTADUAL MA 121764966		DATA DA EMISSÃO DA NF 01/02/2010	
FATURA PAGAMENTO À VISTA		CÁLCULO DO IMPOSTO BASE DE CÁLCULO DO ICMS: 40.500,00 VALOR DO ICMS: 2.835,00 VALOR TOTAL DOS PRODUTOS: 40.500,00		VALOR DO ICMS ST: 0,00 VALOR TOTAL DA NOTA: 40.500,00	
VALOR DO ICMS ST: 0,00 VALOR DO ICMS: 0,00 DESCONTO: 0,00 VALOR DO IPI: 0,00 VALOR DO IPI ST: 0,00 VALOR DO IPI: 0,00 VALOR DO IPI ST: 0,00		VALOR DO IPI: 0,00 VALOR DO IPI ST: 0,00 VALOR DO IPI: 0,00 VALOR DO IPI ST: 0,00		VALOR DO IPI: 0,00 VALOR DO IPI ST: 0,00 VALOR DO IPI: 0,00 VALOR DO IPI ST: 0,00	



FRIGORÍFICO AVÍCOLA GUARANTÁ LTDA.
 ESTRADA DO MATADOURO MUNICIPAL, KM 1
 BAIRRO: SERRA AZUL - GUARANTÁ/SP - CEP: 16570-970
 FONE/FAX: (14)-3586.7179

CNPJ: 67.814.145/0001-05

Inscr. Est. 329.002.040.110

GUARANTÁ (SP), 04 DE FEVEREIRO DE 2010.-

A
 Friobom Com. de Frios e Lat. Ltda.
 Rua Goiás nº 3000
 Imperatriz - Maranhão

A/C Goreth / Mirian
 Dpto Financeiro

A/C GORETH

(089)-3525.0500

Conforme nossa venda de 27.000 kgs de galinha leve (Branca), N.Fiscal(is) nº(s). 003.202 de 01/02/10, no valor de R\$. 40.500,00 solicitamos que seja feito depósito bancário em seu(s) vencimento(s), conforme abaixo:

ÍBIS PEREIRA TARLEY

CPF - 032.375.118-03

BANCO BRADESCO S/A

AGÊNCIA - 0034-5

C/C - 12.775-2

Valor.....: R\$. 40.500,00 à vista (08/02/10)

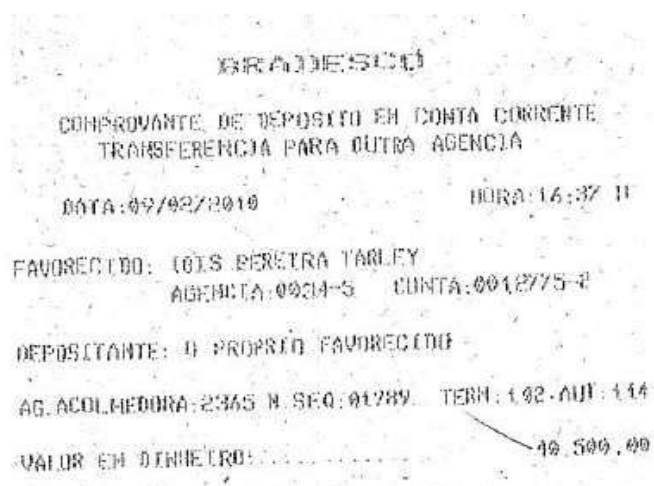
Certo de sua atenção nos coloca a disposição para qualquer dúvidas,
 (014)-3586.7179 e ou (018)-9748.7238.

Atenciosamente

[Assinatura]
 Frigorífico Avícola Guarantã Ltda

Processo nº 15868.720176/2014-62
Acórdão n.º 1401-002.117

S1-C4T1
Fl. 8.434



O contribuinte contabilizou as operações acima da seguinte forma, conforme extrato do Razão 2010 conta 111060481 – Friobom Com. de Frios e Laticínios Ltda, com as contrapartidas nas contas de receita e caixa:

Razão						
Nome:		FRIGORIFICO AVICOLA GUARANTA LTDA				
CNPJ:		67.814.145/0001-05				
Conta:		111060481 - FRIOBOM COM. DE FRIOS E LATICINIOS LTDA.				
Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D / Histórico
01/02/2010	111060481	FRIOBOM COM. DE FRIOS E LATICINIOS LTDA.	D	40.500,00	40.500,00	D NOTA FISCAL 3202
01/02/2010	311010002	RECEITA VENDA FABRIC. PROPRIA AP	C	40.500,00	40.500,00	D NOTA FISCAL 3202
01/02/2010	111010001	CAIXA	D	40.500,00	0,00	RECEBIMENTO NF 3202
01/02/2010	111060481	FRIOBOM COM. DE FRIOS E LATICINIOS LTDA.	C	40.500,00	0,00	RECEBIMENTO NF 3202

Verifica-se que contabilmente houve o reconhecimento da receita da venda [primeiro par de lançamento], porém o recurso financeiro da venda apesar de ter sido depositado para um terceiro, foi contabilizado como entrada de recurso financeiro do contribuinte na conta “caixa” [Que é o segundo par de lançamento, isto é, a baixa do direito do Contribuinte em face do cliente Friobom Comércio de Frios e Laticínios Ltda. contra a conta "caixa". Disso, a pergunta: mas como, se o numerário foi ter ao Sr. Íbis Pereira Tarley?].

Neste caso específico, em resposta à intimação o contribuinte reconheceu que houve pagamentos ao Srº Íbis que não foram contabilizados, ou seja, de fato o recurso financeiro não poderia estar na conta “caixa”, gerando já uma inconsistência de saldo da conta. Veja a resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 11, encaminhada pelo contribuinte e datada de 24/04/2014, sobre não contabilização de pagamentos ao Srº Íbis [fls. 1078/1079]:

2. TIF N. 2012-01155-11:

Item 1 – A empresa informa que não possui planilhas de cálculos das comissões devidas aos referidos beneficiários e que os lançamentos identificados no anexo do TIF 2012-01155-10, referem-se a valores de direito do beneficiário, por força de Contrato de Parceria Comercial.

Item 2 – Os fatos relacionados no item 1, não foram contabilizados pelo contribuinte.

Aqui temos um exemplo em que o caixa foi inflado artificialmente através do expediente da cessão de um crédito que a Contribuinte tinha em face da empresa FRIOBOM, autorizada que foi pela primeira a efetuar o respectivo pagamento diretamente a um terceiro, no

caso, o Sr. IBIS PEREIRA TARLEY. O pagamento ao Sr. IBIS não foi contabilizado, o que foi reconhecido pela própria Contribuinte. Já o caixa foi debitado em contrapartida à conta de clientes FRIOBOM.

No segundo exemplo, temos [1] uma venda de produtos para o cliente Friobom [fl. 4849], [2] a orientação do frigorífico para que o pagamento da venda fosse efetuado para um terceiro (cessão de crédito) [no caso, o Sr. Silvio Caetano Balassoni, conforme fl. 4850] e [3] o comprovante do pagamento (TED bancária), sendo que neste caso o terceiro é um fornecedor do frigorífico [fl. 4851].

O contribuinte contabilizou as operações acima da seguinte forma, conforme extrato do Livro Razão 2010 conta “111060481 – Friobom Com. de Frios e Laticínios Ltda”, com as contrapartidas nas contas de receita e caixa:

Razão						
Nome:		FRIGORIFICO AVICOLA GUARANTA LTDA				
CNPJ:		67.814.145/0001-05				
Conta:		111060481 - FRIOBOM COM. DE FRIOS E LATICINIOS LTDA.				
Data	Cód.Conta	Conta	D / C	Valor	Saldo	D / C Histórico
02/08/2010	111060481	FRIOBOM COM. DE FRIOS E LATICINIOS LTDA.	D	56.712,00	56.712,00	D NOTA FISCAL 4436
02/08/2010	311010002	RECEITA VENDA FABRIC. PROPRIA AP	C	56.712,00	56.712,00	D NOTA FISCAL 4436
09/08/2010	111010001	CAIXA	D	56.712,00	0,00	RECEBIMENTO NF 4436
09/08/2010	111060481	FRIOBOM COM. DE FRIOS E LATICINIOS LTDA.	C	56.712,00	0,00	RECEBIMENTO NF 4436

Verifica-se que contabilmente houve o reconhecimento da receita da venda [primeiro par de lançamento], porém o recurso financeiro da venda apesar de ter sido depositado para um terceiro, foi contabilizado como entrada de recurso financeiro do contribuinte na conta caixa em 09/08/2010 [Que é o segundo par de lançamento, isto é, a baixa do direito do Contribuinte em face do cliente Friobom Comércio de Frios e Laticínios Ltda.. Disso, a pergunta: mas como, se o numerário foi ter ao Sr. Silvio Caetano Balassoni?].

[...]

Conforme extrato do Livro Razão 2010 conta “211010616 - Silvio Caetano Balassoni Transportes – ME”, verifica-se que o depósito efetuado na conta do fornecedor em 09/08/2010 pela empresa Friobom, e contabilizado como entrada na conta caixa pelo frigorífico também em 09/08/2010, não foi imediatamente lançado pelo frigorífico na mesma data e no mesmo valor como pagamento do fornecedor [Por outra, perquire a Fiscalização sobre o registro contábil que dá conta desse preciso pagamento ao nomeado fornecedor Silvio Caetano Balassoni, ou seja, indaga-se sobre onde estaria consignada a baixa dessa obrigação contra o respectivo crédito na conta "caixa".].

Verificou-se que na conta “211010616 - Silvio Caetano Balassoni Transportes – ME”, que durante todo o ano de 2010 houve diversos pagamentos do fornecedor, através da conta “caixa”, porém nenhum no valor de R\$ 56.712,00 e nenhum também na data de 09/08/2010. Reproduzimos abaixo apenas as datas próximas anteriores e posteriores (final de julho e início de agosto [sic; setembro]), e os lançamentos de agosto.

Razão						
Nome:		FRIGORIFICO AVICOLA GUARANTA LTDA				
CNPJ:		67.814.145/0001-05				
Conta:		211010616 - SILVIO CAETANO BALASSONI TRANSPORTE ME.				
Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D / Histórico / C
29/07/2010	211010616	SILVIO CAETANO BALASSONI TRANSPORTE ME.	D	20.200,00	19.400,00	C PAGAMENTO CT 68
29/07/2010	111010601	CADCA	C	20.200,00	19.400,00	C PAGAMENTO CT 68
20/08/2010	211010616	SILVIO CAETANO BALASSONI TRANSPORTE ME.	D	19.400,00	0,00	PAGAMENTO CT 69
20/08/2010	111010601	CADCA	C	19.400,00	0,00	PAGAMENTO CT 69
26/08/2010	321900622	FRETES S/ MATERIA-PRIMA	D	22.300,00	22.300,00	C CONHECIMENTO TRANS
26/08/2010	211010616	SILVIO CAETANO BALASSONI TRANSPORTE ME.	C	22.300,00	22.300,00	C CONHECIMENTO TRANS
17/09/2010	321900622	FRETES S/ MATERIA-PRIMA	D	21.400,00	43.700,00	C CONHECIMENTO TRANS
17/09/2010	211010616	SILVIO CAETANO BALASSONI TRANSPORTE ME.	C	21.400,00	43.700,00	C CONHECIMENTO TRANS

[...]

[Observe-se que o Contribuinte foi especificamente intimado a respeito. Está no Termo de Intimação nº 12 de fls. 1229/1232, dado à ciência do Interessado em 14/05/2014 (fl. 1233). Veja-se.]

G) Que o contribuinte, além de efetuar pagamentos em dinheiro, também se utilizava do expediente de pagamentos a fornecedores através de cessões de créditos junto a seus clientes, porém o que se verifica nos lançamentos contábeis, não há correlação em data e valor dos citados pagamentos, ou seja pela contabilidade fica impossível associar em data e valor a baixa da conta do ativo com a respectiva baixa da conta do passivo relacionado. O contribuinte lança o valor total da baixa da conta do ativo (a crédito) em contrapartida na conta "caixa" (a débito), em determinada data, e a baixa da conta do passivo (a débito) em contrapartida na conta "caixa" (a crédito), em outra data, não havendo qualquer identificação em data e valor dos dois lançamentos, gerando consideráveis inconsistências na conta caixa, não permitindo que a contabilidade reflita a realidade econômica/financeira da empresa em dado momento;

3. Em relação ao apontamento "G" acima (pagamentos a fornecedores através de cessão de créditos junto a clientes), informar se existem controles paralelos à contabilidade que permitam fazer a devida correlação entre os pagamentos a fornecedores e as respectivas "cessões de créditos" junto a seus credores (clientes) e ainda a correlação com os lançamentos contábeis e a observância dos princípios contábeis nesses lançamentos. Caso existam, apresentar cópias das planilhas, de preferência em meio digital;

[Face ao que assim respondeu o Contribuinte, em 14/05/2014, precisamente à fl. 1235]

G. Embora aparentemente constatado divergências nas datas e também nos valores, reitera-se que as operações com cessão de crédito envolvendo terceiros e para pagamento de fornecedores, em sua totalidade fecham com os respectivos saldos a receber de clientes e a pagar de fornecedores. Portanto, há apenas divergência cronológica. Ademais, todos os recebimentos destinados aos pagamentos diretos de fornecedores, bem como os recebimentos diretos na conta caixa do contribuinte são lastreados pelas correspondentes notas fiscais de venda. Não há, portanto, qualquer lançamento de baixa de cliente ou fornecedor, sem a competente origem (venda). Reitera-se que o saldo final da conta caixa não é irreal.

[Isso considerado, adere-se à interpretação da Fiscalização, como segue.]

Veja que o contribuinte reconheceu a existência de divergências nas datas e valores, mas quis amenizar tal fato, alegando que os saldos a receber de clientes e a pagar de fornecedores no final se fecham e estão amparados em notas fiscais. O contribuinte também não informou a existência de qualquer controle paralelo à contabilidade para registro de recebimentos/pagamentos.

O que se observa na análise da contabilidade de contas de clientes e fornecedores, e conforme documentos entregues pelo contribuinte, realmente os lançamentos contábeis se amparam em notas fiscais, sejam de vendas ou de compras, e na sistemática de registro de quase a totalidade dos pagamentos e recebimentos através da conta “caixa”, ao final de cada período tais contas aparecem geralmente com saldo zerado ou pequenos saldos.

[...]

Não é o foco neste caso os saldos a receber ou a pagar, das contas de clientes e fornecedores, mas o que se questiona aqui, são as inconsistências nos saldos da conta “caixa”, que como foi mostrado, de acordo com a sistemática adotada pelo contribuinte para registros de quase todos os pagamentos e recebimentos via conta “caixa”, e adoção da prática de muitos pagamentos diretamente através de terceiros (clientes) via cessão de créditos, é praticamente impossível que tal conta “caixa” reflita exatamente em dado momento um saldo real de recursos financeiros da empresa.

O que se comprova no exemplo discutido, a total desvinculação dos efetivos pagamentos com os registros de pagamentos através da conta “caixa”. Não há qualquer coincidência tanto em valores quanto em datas de efetivos pagamentos.

Deve-se observar que o próprio contribuinte reconhece que existem divergências de datas e valores dos pagamentos contabilizados, revelando uma despreocupação com as normas contábeis básicas.

Portanto não há dúvidas sobre as repercussões negativas e significativas da sistemática utilizada pelo contribuinte para a sua movimentação financeira, e em especial no saldo da conta “caixa”, criando as condições para manipulações desses saldos, como ocorreu no presente caso transferindo-se saldos irreais (fictícios) para a conta do ativo “imobilizado em andamento”. [Esse tópico será retomado mais à frente nesse Voto]

O “modus operandi” descrito acima são apenas exemplos das inúmeras operações identificadas na fiscalização, podendo ser comprovadas com os documentos juntados aos autos, e que inclusive essa falta de controle das operações de pagamentos e recebimentos foram, no final da fiscalização, reconhecidas pelo próprio contribuinte [...].

[E, de fato, está na resposta dada pelo Contribuinte a alguns termos/itens formalizados pela Fiscalização. Precisamente, vide fl. 1718]

I - Que as contas bancárias de terceiros - utilizadas para movimentação das operações da empresa - tiveram também movimentações de operações pertencentes a parceiros (Osvaldo Teruo Shibata). Por erros simultâneos e sucessivos nas informações toda a movimentação do parceiro Osvaldo Teruo Shibata, amasio da titular da conta corrente em questão, foi duplamente informada à RFB. Melhor esclarecendo, as movimentações do produtor rural Osvaldo Teruo Shibata, que são alheias a esta empresa, foram declaradas em seu próprio Imposto de Renda Produtor Rural; entretanto (por erro) em duplicidade as mesmas movimentações também foram informadas na contabilidade da signatária, haja vista que não houve a cisão das movimentações financeiras;

II – Que todos os problemas identificados apenas e tão somente evidenciam a infeliz existência da falta de controles das operações envolvendo a signatária suas parcerias e seus terceiros. Ou seja, por desorganização, não houve a separação das movimentações decorrentes das operações em parceria e de terceiros;

III – Muitos pagamentos encontrados nas contas bancárias são para quitações de obrigações de parceiros contraídas diretamente com seus fornecedores e terceiros. Por essa razão a signatária não localiza tais documentos;

IV – Por existirem operações financeiras que não pertenciam ao frigorífico, as mesmas não foram contabilizadas indicando: fornecedor, aquisição de bens ou outros pagamentos. Entretanto, tais movimentações não foram arquivadas;

Neste exemplo, reflete-se a sistemática de cessão de créditos praticada pela Contribuinte, só que agora tendo como beneficiário dos pagamentos um de seus fornecedores, não mais um terceiro.

Outros tantos exemplos de manipulação da conta caixa estão detalhados no TVF, a exemplo de operações exclusivamente bancárias – trânsito de numerário entre conta-corrente e conta de investimento; ou operações bancárias que não representam saques, como por exemplo DOCs, TEDs, cheques emitidos e compensados etc, contabilizadas como saques nas contas banco com destino para a conta caixa.

Dos pagamentos sem causa

A conta caixa também foi "inflada" pela via de transferências de recursos financeiros para os sócios/administradores da Contribuinte e/ou de pessoas ligadas a eles. Tais operações foram caracterizadas pela Fiscalização como pagamentos sem causa a ensejar a cobrança do Imposto Retido na Fonte com fulcro no art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981/95.

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

Para tanto, foram utilizadas contas-correntes de titularidade da Sra. ROSA FERNANDES MARQUES (conta BRADESCO nº 0530182-3 e SANTANDER nº 01-005324-3) e pelo Sr. JOÃO MAESTRE DE MENEZES (conta BRADESCO nº 5520-4 e BRADESCO nº 531307-4). Estas contas bancárias eram movimentadas pela Contribuinte para fazer frente às

suas próprias operações financeiras e, segundo ela própria, pelo motivo de existirem pendências ou restrições bancárias que a autorizassem a utilizar suas contas bancárias.

Uma infinidade de operações bancárias, a partir dessas contas bancárias, foram realizadas para a transferência de recursos, pertencentes à Contribuinte, diretamente a crédito ou benefício da atividade rural do Sr. Osvaldo Teruo Shibata (pagamento de débitos de sua atividade empresária rural), de familiares das sócias da Contribuinte (Sras. Cleusa da Conceição Rodrigues Shibata e Lucy Leico Shibata Inoue) e/ou do próprio Sr. Osvaldo Teruo Shibata, ou ainda de outros terceiros (a exemplo, em favor da firma individual titularizada pela Sra. Rosa Fernandes Marques). O procedimento adotado segue o padrão até aqui visto, ou seja, crédito de bancos e débitos na conta caixa, sem que houvesse o correspondente registro de saída, a posteriori, de tais valores, da citada conta "caixa".

Instado a se manifestar a respeito de tais operações, a Contribuinte não conseguiu responder de forma a elucidar tais transações à Autoridade Fiscal. Em tempo, cabe ressaltar que o Sr. OSVALDO TERUO SHIBATA é o administrador de fato da Contribuinte. Abaixo reproduzo a resposta dada pela Contribuinte a respeito de tais pagamentos:

- I - Que as contas bancárias de terceiros - utilizadas para movimentação das operações da empresa - tiveram também movimentações de operações pertencentes a parceiros (Osvaldo Teruo Shibata). Por erros simultâneos e sucessivos nas informações toda a movimentação do parceiro Osvaldo Teruo Shibata, amais da titular da conta corrente em questão, foi duplamente informada à RFB. Melhor esclarecendo, as movimentações do produtor rural Osvaldo Teruo Shibata, que são alheias a esta empresa, foram declaradas em seu próprio Imposto de Renda Produtor Rural; entretanto (por erro) em duplicidade as mesmas movimentações também foram informadas na contabilidade da signatária, haja vista que não houve a cisão das movimentações financeiras;
- II - Que todos os problemas identificados apenas e tão somente evidenciam a inelaz existência da falta de controles das operações envolvendo a signatária suas parcerias e seus terceiros. Ou seja, por desorganização, não houve a separação das movimentações decorrentes das operações em parceria e de terceiros;
- III - Muitos pagamentos encontrados nas contas bancárias são para quitações de obrigações de parceiros contraídas diretamente com seus fornecedores e terceiros. Por essa razão a signatária não localiza tais documentos;
- IV - Por existirem operações financeiras que não pertenciam ao frigorífico, as mesmas não foram contabilizadas indicando: fornecedor, aquisição de bens ou outros pagamentos. Entretanto, tais movimentações não foram segregadas;
- V - Acredita-se que, em momento algum há interesse de embarço à fiscalização. Os documentos e informações não apresentados, ocorrem pelo fato da empresa não dispor dos mesmos, em face da desorganização administrativa e falta de formalidade legal para as operações de parcerias.

Conforme ficou bem assentado na decisão recorrida, a legislação tributária não admite alegações de existência de "*desorganização administrativa*" para justificar a ausência de documentação hábil e idônea a justificar vultosos recursos transferidos da Contribuinte para as pessoas acima nominadas. Razão pela qual, em não havendo lastro documental ou ainda, sequer lançamentos contábeis que justifiquem as transferências de recursos, correta a Fiscalização ao autuar a contribuinte com fulcro no art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981/95.

Por conta de tudo o que ficou fartamente demonstrado até este ponto, são absolutamente incomprensíveis as alegações da recorrente de que teria ficado provado, ao longo da fiscalização, que as transferências em nome de terceiros tratar-se-iam, tão somente de

quitações de seus compromissos com a cessão de créditos de clientes. Tal assertiva não é verdadeira, haja vista tudo o que aqui já foi exposto e o que veremos abaixo, com a apresentação de mais um exemplo de desvio de recursos do patrimônio da Contribuinte para o Sr. OSVALDO SHIBATA, à firma individual de ROSA FERNANDES MARQUES (que vem a ser companheira do Sr. OSVALDO) e para uma empresa da Sra. FERNANDA RODRIGUES SHIBATA (filha do Sr. OSVALDO e da Sra. CLEUSA). Também neste caso, retirei excertos do TVF e do Acórdão de Impugnação:

Como o próprio contribuinte esclareceu muitos dos pagamentos efetuados pela empresa eram feitos através da cessão de créditos junto a seus clientes [Via Rio Preto Abatedouro Ltda. ME é um deles], e valendo-se justamente dessa prática que ocorreram os pagamentos em favor do Srº Osvaldo, da Srª Rosa Fernandes Marques (PJ) e da Srª Fernanda Rodrigues Shibata (PJ), com recursos financeiros de direito do frigorífico.

Essas operações ocorreram amparadas em dois tipos de documentos assinados pelo Srº Osvaldo em nome do Frigorífico (e algumas vezes também assinados pela Srª Cleusa) [Note-se, pois, que o Sr. Osvaldo Teruo Shibata transacionava direito de crédito do Contribuinte]:

1. Termos de Quitação de Contas Correntes entre Fornecedores;
2. Autorizações de Pagamentos.

Os **Termos de Quitação** ocorriam no seguinte contexto:

1. A empresa “Via Rio Preto Abatedouro Ltda” era cliente do Frigorífico Avícola Guarantã Ltda. A empresa [Via Rio Preto Abatedouro Ltda. ME] remetia aves para abate no frigorífico [Contribuinte], e o frigorífico era remunerado pela prestação de serviço de abate, emitindo a competente nota fiscal de prestação de serviço. Desta forma a empresa Via Rio Preto devia pagar ao frigorífico os valores devidos pelo serviço de abate, e documentados nas respectivas notas fiscais. Assim a empresa Via Rio Preto passava a ser devedora do frigorífico;
2. A empresa “Via Rio Preto Abatedouro Ltda” era fornecedor de pintinhos de 1 dia para o Srº Osvaldo Teruo Shibata, que exerce a atividade rural de criação de aves. A empresa Via Rio Preto emitia a nota de venda dos pintinhos para o Srº Osvaldo (produtor rural CNPJ nº 08.554.764/0001-30), e desta forma o Srº Osvaldo devia pagar à empresa Via Rio Preto os valores devidos pelas compras de pintinhos, e documentados nas respectivas notas fiscais. Assim o Srº Osvaldo passava a ser devedor da Via Rio Preto;
3. As três partes envolvidas (Via Rio Preto Abatedouro, Frigorífico Avícola Guarantã Ltda e Osvaldo Teruo Shibata) assinavam um termo de quitação de contas correntes, de forma que as dívidas do Srº Osvaldo perante a empresa Via Rio Preto eram pagas em contrapartida pela quitação das dívidas da empresa Via Rio Preto perante o Frigorífico Avícola Guarantã Ltda, ou seja, ao invés da Via Rio Preto pagar o que devia ao frigorífico, o respectivo valor era usado para pagar as dívidas que o Srº Osvaldo possuía perante a Via Rio Preto;
4. Eventuais diferenças de valores a favor do Frigorífico Avícola Guarantã Ltda, resultante do encontro de contas, eram depositadas na conta utilizada pelo frigorífico para sua movimentação financeira (conta em nome da pessoa física Srª Rosa Fernandes Marques);

5. Poderia haver ainda um quarto elemento envolvido. A empresa Via Rio Preto Abatedouro Ltda também poderia quitar suas dívidas perante o frigorífico ao dar quitação dos créditos que teria direito perante a Srª Fernanda Rodrigues Shibata (Pessoa Jurídica em nome da filha do Srº Osvaldo) ou perante a Srª Rosa Fernandes Marques (Pessoa Jurídica em nome da companheira do Srº Osvaldo);

[...]

[O esquema gráfico a seguir, feito pela Fiscalização, bem ilustra o expediente. Veja-se, o Sr. Ovaldo Teruo Shibata dá por extinto um direito de crédito do Contribuinte em face de Via Rio Preto Abatedouro Ltda. ME à contrapartida da extinção d'uma obrigação de sua própria atividade rural também face de Via Rio Preto Abatedouro Ltda. ME. A pergunta é: dado esse arranjo, então é de se estimar que o Contribuinte torna-se credor do Sr. Ovaldo Teruo Shibata e, se assim se põem as coisas, onde está a causa negocial desse último crédito, diga-se, onde está a base documental - notas fiscais, contrato, tudo em linha com os respectivos objetos sociais, por suposto - do negócio que haveria de existir entre Contribuinte (credor) e o Sr. Osvaldo Teruo Shibata (devedor)? É exatamente essa a pergunta deixada em branco pelo Contribuinte. A mesma pergunta se faz em relação a igual expediente usado a benefício das firmas individuais da Sra. Fernanda Rodrigues Shibata e da Sra. Rosa Fernandes Marques]



Com a finalidade de ficarem ainda totalmente “encobertas” essas transações, o contribuinte efetuava lançamentos contábeis como se de fato tivesse recebido todos os valores devidos pela Via Rio Preto Abatedouro Ltda através de entradas de recursos na conta “caixa”. Basta olhar o razão da conta “111060859 – Via Rio Preto Abatedouro Ltda”, onde todas as receitas foram “recebidas em caixa” [o que, mais uma vez, faz sobre-valorar um saldo devedor fictício da conta “caixa”]. Não há qualquer registro contábil das cessões de créditos em favor dos terceiros (para as quitações de dívidas do Srº Osvaldo Teruo Shibata, da Srª Rosa (PJ) e da Srª Fernanda (PJ)). Não há tampouco qualquer registro contábil de que tais pessoas beneficiadas teriam contraído dívidas perante o frigorífico.

[E a sistemática se repetia. Agora, para saldar dívidas da atividade rural do Sr. Osvaldo Teruo Shibata em face de Granja Econômica Avícola Ltda. É o que passa a expor a Fiscalização.]

Já as **Autorizações de Pagamentos** ocorriam no seguinte contexto:

1. A empresa “Via Rio Preto Abatedouro Ltda” era cliente do Frigorífico Avícola Guarantã Ltda. A empresa remetia aves para abate no frigorífico, e o frigorífico era remunerado pela prestação de serviço de abate, emitindo a competente nota fiscal de prestação de serviço. Desta forma a empresa Via Rio Preto devia pagar ao frigorífico

os valores devidos pelo serviço de abate, e documentados nas respectivas notas fiscais. Assim a empresa Via Rio Preto passava a ser devedora do frigorífico;

2. A empresa “Granja Econômica Avícola Ltda” era fornecedor de pintinhos de 1 dia para o Srº Osvaldo Teruo Shibata, que exerce a atividade rural de criação de aves. A empresa Granja Econômica Avícola Ltda emitia a nota de venda dos pintinhos para o Srº Osvaldo (produtor rural) e desta forma o Srº Osvaldo devia pagar à empresa Granja Econômica Avícola Ltda os valores devidos pelas compras de pintinhos, e documentados nas respectivas notas fiscais. Assim o Srº Osvaldo passava a ser devedor da empresa Granja Econômica Avícola Ltda;

3. A empresa “Via Rio Preto Abatedouro Ltda” era apenas intermediária na relação comercial entre a Granja Econômica Avícola Ltda e o Srº Osvaldo Teruo Shibata;

4. O Srº Osvaldo Teruo Shibata emitia “Autorização de Pagamento”, autorizando a empresa “Via Rio Preto” a efetuar todos os pagamentos originários de suas compras de pintinhos de 1 dia da Granja Econômica Avícola Ltda, diretamente a empresa fornecedora de pintinhos (Granja Econômica Avícola Ltda), **descontando tais valores daqueles devidos pela Via Rio Preto ao Frigorífico Avícola Garantã Ltda**. O documento é assinado pelo Srº Osvaldo na condição de produtor rural e na condição de diretor do frigorífico (conforme carimbo estampado), além da assinatura da sócia do frigorífico Srª Cleusa.

[O esquema gráfico a seguir, feito pela Fiscalização, bem ilustra o expediente. Veja-se, o Sr. Ovaldo Teruo Shibata dá por extinto um direito de crédito do Contribuinte em face de Via Rio Preto Abatedouro Ltda. ME à contrapartida da extinção d'uma obrigação de sua própria atividade rural agora em face de Granja Econômica Ltda. A pergunta é: dado esse arranjo, então é de se estimar que o Contribuinte torna-se credor do Sr. Ovaldo Teruo Shibata e, se assim se põem as coisas, onde está a causa negocial desse último direito de crédito, digase, onde está a base documental - notas fiscais, contrato, tudo em linha com os respectivos objetos sociais, por suposto - do negócio que haveria de existir entre Contribuinte (credor) e o Sr. Osvaldo Teruo Shibata (devedor)? É exatamente essa a pergunta deixada em branco pelo Contribuinte. Poder-se-ia até cogitar que, antes de tudo isso, o Sr. Osvaldo Teruo Shibata já fosse credor do Contribuinte, de ordem a ter lugar alguma espécie de compensação de contas. Mas mesmo essa vertente foi afastada pela Fiscalização (fls. 7424/7425 de seu relatório). Igual sistemática se verificou "trocando-se" Granja Econômica Avícola Ltda. por Agro Maracá Comércio de Cerais, Granol Indústria, Comércio e Exportação S.A. - fls. 3805, 3808, 3811, 3814]



AUTORIZAÇÃO DE PAGAMENTO

OSVALDO TERUO SHIBATA, produtor rural, CNPJ nº 08.554.764/0001-30, Inscrição Estadual nº 329.056.390/110, localizado no município de Guarantã, Estado de São Paulo, neste ato representado pelo seu representante legal abaixo assinado, **AUTORIZA** a empresa **VIA RIO PRETO ABATEDOURO LTDA**, CNPJ n.º 10.588.599/0001-80 a efetuar todos os pagamentos originários de compra de pintinhos de 1 dia da **GRANJA ECONOMICA AVICOLA LTDA**, cuja intermediação for feita pela VIA RIO PRETO ABATEDOURO LTDA, pagamentos estes, a serem efetuados diretamente à empresa fornecedora de pintinhos: **GRANJA ECONOMICA AVICOLA LTDA**, CNPJ N.º 76.111.335/0007-34, desta forma, todos os pagamentos efetuados a este título deverão ser descontados da prestação de serviços pelo **FRIGORÍFICO AVICOLA GUARANTÃ LTDA**.

Guarantã - SP, 17 de julho de 2012


OSVALDO TERUO SHIBATA
 CNPJ/MF nº 08.554.764/0001-30
 Osvaldo Teruo Shibata
 Diretor
 Frigorífico Avícola Guarantã Ltda
FRIGORÍFICO AVICOLA GUARANTÃ
 CNPJ/MF 67.814.145/0001-05

Trata-se portanto de uma **sistemática mais elaborada da “cessão de créditos”** utilizada largamente pelo frigorífico para efetuar pagamentos. Neste caso, os **pagamentos das dívidas do Srº Osvaldo perante a Granja Econômica Avícola Ltda, com recursos do Frigorífico Avícola Guarantã Ltda, ficavam totalmente encobertos, pois os pagamentos eram feitos por outra empresa (Via Rio Preto devedora do frigorífico) para uma quarta empresa sem qualquer relação com o frigorífico (Granja Econômica Avícola credora do Srº Osvaldo).**

A autorização para pagamentos à Granja Econômica Avícola foi feito de forma a acobertar diversos pagamentos, de forma geral e ampla, mas houve também autorizações de pagamentos pontuais a outros fornecedores do Srº Osvaldo.

[Como já dito, são aqueles a benefício de Agro Maracai Comércio de Cereais, Granol Indústria, Comércio e Exportação S.A., como consta às fls. 3805, 3808, 3811, 3814]

Por exemplo, dentre os documentos apresentados pela empresa “Via Rio Preto Abatedouro Ltda” foram encaminhados também diversas autorizações de pagamentos assinadas pelo Srº Osvaldo (ou também assinada pela sócia Srª Cleusa), autorizando a empresa “Via Rio Preto Abatedouro” a efetuar pagamentos para outros fornecedores da atividade rural do Srº Osvaldo (ex: Granol, Agro Maracai e Unidos Agro Industrial), descontando-se tais valores daqueles que a “Via Rio Preto Abatedouro” deveria pagar ao “Frigorífico Avícola Guarantã Ltda” (ou seja através da cessão dos créditos que o frigorífico possuía perante a empresa Via Rio Preto).

Segue um exemplo dessas autorizações, observando que o Srº Osvaldo assina como produtor rural (o produtor rural é devedor da empresa “Agro Maracai Comercial de Cereais”) e como diretor do frigorífico (sendo que o frigorífico é credor da Via Rio Preto Abatedouro):

Processo nº 15868.720176/2014-62
Acórdão n.º 1401-002.117

S1-C4T1
Fl. 8.439



Nessa sistemática de “autorizações de pagamentos” de forma geral ou pontual adotada pelo contribuinte, seria impossível através da contabilidade descobrir a saída de recursos financeiros do contribuinte para pagamentos de despesas do Srº Osvaldo, pois o contribuinte contabilizou que teria recebido na conta “caixa” todos os valores das vendas à empresa Via Rio Preto, e obviamente não existem lançamentos contábeis de pagamento à Granja Econômica ou aos outros fornecedores da atividade rural do Srº Osvaldo.

Tais fatos apresentados (termos de quitação e autorizações de pagamentos) também colaboraram para “inflar” a conta “caixa”, uma vez que os recursos financeiros decorrentes das prestações de serviços do frigorífico para a Via Rio Preto nunca entraram no caixa do frigorífico, mas sim no caixa da Granja Econômica Avícola Ltda e de outros fornecedores.

Fica aqui também registrado mais uma fraude contábil, uma vez que o contribuinte registrou a entrada de recursos financeiros no caixa da empresa, decorrentes das prestações de serviços para a empresa Via Rio Preto, que de fato nunca entraram no caixa da empresa e “encobrendo” os pagamentos feitos a terceiros em benefício principalmente do diretor do frigorífico, com recursos financeiros do frigorífico.

Todas as prestações de serviços efetuadas pelo Frigorífico Avícola Guarantã Ltda para a empresa Via Rio Preto Abatedouro Ltda foram contabilizadas da seguinte forma, conforme dois lançamentos contábeis exemplificativos dos anos de 2011 e 2012, retirados do Razão da conta “111060859 – Via Rio Preto Abatedouro Ltda” com respectivas contrapartidas dos lançamentos:

Razão							
Nome:		FRIGORIFICO AVICOLA GUARANTA LTDA					
CNPJ:		67.814.145/0001-05					
Conta:		111060859 - VIA RIO PRETO ABATEDOURO LTDA.					
Data	Cód.Conta	Conta	D / C	Valor	Saldo	D / C	Histórico
28/02/2011	111060859	VIA RIO PRETO ABATEDOURO LTDA.	D	17.717,04	17.717,04	D	NOTA FISCAL 6027
28/02/2011	311020001	RECEITA DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS	C	17.717,04	17.717,04	D	NOTA FISCAL 6027
07/03/2011	111010001	CAIXA	D	17.717,04	159.159,71	D	RECEBIMENTO NF 6027
07/03/2011	111060859	VIA RIO PRETO ABATEDOURO LTDA.	C	17.717,04	159.159,71	D	RECEBIMENTO NF 6027

Razão							
Nome:		FRIGORIFICO AVICOLA GUARANTA LTDA					
CNPJ:		67.814.145/0001-05					
Conta:		111060859 - VIA RIO PRETO ABATEDOURO LTDA.					
Data	Cód.Conta	Conta	D / C	Valor	Saldo	D / C	Histórico
31/01/2012	111060859	VIA RIO PRETO ABATEDOURO LTDA.	D	27.094,08	171.611,42	D	NOTA FISCAL 3036
31/01/2012	311020001	RECEITA DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS	C	27.094,08	171.611,42	D	NOTA FISCAL 3036
06/02/2012	111010001	CAIXA	D	27.094,08	158.334,04	D	RECEBIMENTO NF 3036
06/02/2012	111060859	VIA RIO PRETO ABATEDOURO LTDA.	C	27.094,08	158.334,04	D	RECEBIMENTO NF 3036

Primeiramente é reconhecida a receita da prestação de serviços e em data posterior é contabilizado o recebimento da prestação de serviço através da conta “caixa”.

Verificou-se que todos os recebimentos das prestações de serviços do frigorífico para a empresa Via Rio Preto Abatedouro foram contabilizados das formas exemplificadas acima, ou seja, recebimento na conta “caixa”.

Conforme balancetes de 2011 e 2012 extraídos da escrituração contábil, os valores contabilizados como “pagos” pela Via Rio Preto Abatedouro Ltda (sempre como entradas de recursos na conta “caixa”) foram R\$ 2.814.860,38 e R\$ 2.868.311,77, respectivamente:

Balancete									
Nome:		FRIGORIFICO AVICOLA GUARANTA LTDA							
CNPJ:		67.814.145/0001-05							
Período:		01/01/2011 a 31/12/2011							
Nível	Código	Conta	Tipo	Saldo Inicial	D/ C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/ C
5	111060859	VIA RIO PRETO ABATEDOURO LTDA.	A	224.385,41	D	2.926.656,49	2.814.860,38	336.181,52	D

Balancete									
Nome:		FRIGORIFICO AVICOLA GUARANTA LTDA							
CNPJ:		67.814.145/0001-05							
Período:		01/01/2012 a 31/12/2012							
Nível	Código	Conta	Tipo	Saldo Inicial	D/ C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/ C
5	111060859	VIA RIO PRETO ABATEDOURO LTDA.	A	336.181,52	D	2.596.984,69	2.868.311,77	64.834,44	D

Como demonstrado, tais lançamentos são absolutamente fictícios, pois tais valores nunca estiveram disponíveis na conta “caixa”, pois os correspondentes recursos foram utilizados para pagamentos sem causa, em favor principalmente do Srº Osvaldo e nunca contabilizados. Trata-se apenas de uma dissimulação de tais pagamentos.

Deve-se registrar que em nenhum momento foram escriturados na contabilidade os pagamentos em favor do Srº Osvaldo, da PJ Fernanda ou da PJ Rosa (seja para a Granja Econômica, seja para a própria Via Rio Preto, seja para outros fornecedores do Srº Osvaldo), ou seja, foram escrituradas entradas de recursos no “caixa” da empresa, sem as correspondentes saídas dos recursos, e obviamente sem qualquer escrituração dos valores que o frigorífico teria o direito de receber desses beneficiários de pagamentos sem causa.

Tais lançamentos contábeis agravaram as inconsistências na conta “caixa”, gerando mais saldo [devedor] fictício para ser transferido para o ativo fictício “imobilizado em andamento” no ano de 2011.

Não restam dúvidas que, tanto na forma de “termos de quitação mediante cessão de créditos” quanto na forma de “autorizações de pagamento mediante cessão de créditos” (como descritos nos esquemas acima), ficaram configurados

pagamentos indiretos e sem causa feitos pelo frigorífico em favor de terceiros, na medida que os recursos financeiros de direito do frigorífico foram transferidos ou desviados para quitação (pagamentos) de dívidas de terceiros (Osvaldo, Rosa e Fernanda).

Deve-se destacar que **nos documentos apresentados, há o consentimento da Sr^a Cleusa Conceição Rodrigues Shibata, conjugue do Sr^o Osvaldo e sócia formal do frigorífico, nas operações ilegais** (as autorizações de pagamento assim como os termos de quitação estão todos juntados aos autos).

[De se notar que a Fiscalização, de posse do documentário apresentado por Via Rio Preto Abatedouro Ltda. ME, classificou os "pagamentos" que essa última efetuara ao Contribuinte (que lhe prestara serviço de abate de aves) em três categorias: (1) aqueles que aportaram em conta-corrente bancária de titularidade da Sra. Rosa Fernandes Marques e já admitida pela Fiscalização como de uso regular do Contribuinte (0530182-3/Bradesco, 01-005324-3/Santander), os quais, por esse justo entendimento, não seriam mais alvo de questionamentos; (2) aqueles que, via termo de quitação e cessão de crédito, extinguíam débitos de terceiros (firmas individuais do Sr. Osvaldo Teruo Shibata, das Sras. Fernanda Rodrigues Shibata e Rosa Fernandes Marques) em face da própria Via Rio Preto Abatedouro Ltda. ME; (3) e aqueles que, via autorização de pagamento, extinguíam débitos de terceiro (firma individual do Sr. Osvaldo Teruo Shibata) precipuamente em face de Granja Econômica Avícola Ltda, mas também e episodicamente em face de Agro Maracá Comércio de Cerais, Granol Indústria, Comércio e Exportação S.A. Assim organizadas as coisas, devolveu a Fiscalização a chance de resposta tanto ao Contribuinte, quanto ao seu administrador/gerente factual, o Sr. Osvaldo Teruo Shibata, para que esclarecessem os motivos das operações como delineadas (itens "2" e "3" acima), se tais sistemáticas mereceram o devido lançamento contábil (que se o indicasse em caso positivo) e ainda, num registro final, que se desse explicação acerca da circunstância de o Sr. Osvaldo Teruo Shibata assumir "posição devedora em relação ao Frigorífico Avícola Garantã Ltda., [...]" nos nomeados Termos de Quitação de Contas Correntes entre Fornecedores, não obstante inexistir na contabilidade do Contribuinte "qualquer conta contábil ou lançamento contábil para registrar tais direitos do Frigorífico Avícola Garantã Ltda. perante o Sr. Osvaldo Teruo Shibata, e mesmo qualquer quitação de tais valores" (fl. 2313). Em vão. Nada sobre o solicitado sobreveio aos autos, nem antes, nem agora em impugnação. Veja-se a descrição da Fiscalização.]

A empresa Via Rio Preto Abatedouro Ltda foi intimada a relacionar todos as notas fiscais de aquisição de serviços do Frigorífico Avícola Garantã Ltda com os respectivos pagamentos.

Como resposta a empresa encaminhou planilhas relacionando as notas fiscais de prestação de serviços do frigorífico e os respectivos "pagamentos" (que foram feitos através de pagamentos a terceiros ou através de termos de quitação). Encaminhou todos os documentos comprobatórios: notas fiscais, comprovantes de depósitos, notas fiscais de vendas de pintinhos para o Sr^o Osvaldo e para a Sr^a Fernanda, termos de quitação, autorizações de pagamentos, notas fiscais de vendas de pintinhos da Granja Econômica Avícola para o Sr^o Osvaldo Teruo Shibata, dentre outros documentos. Todos os documentos obtidos na diligência estão juntados aos autos.

Com base em todas as informações obtidas junto a empresa "Via Rio Preto Abatedouro Ltda", foi emitido o **Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 17, [fls. 2312/2317] o qual foi encaminhado ao contribuinte e também ao diretor do**

frigorífico (Srº Osvaldo Teruo Shibata), recebidos via postal em 24/07/2014 e 25/07/2014 respectivamente.

Anexo ao termo de intimação foram encaminhadas 03 (três) planilhas com os pagamentos efetuados pela empresa “Via Rio Preto Abatedouro Ltda”, sendo que na planilha “A” foram relacionados pagamentos ocorridos através de “autorização de pagamentos mediante cessão de créditos”, na planilha “B” foram relacionados pagamentos ocorridos através de “termos de quitação com cessão de créditos” e na planilha “C” foram relacionados os pagamentos ocorridos através de depósitos na conta bancária que é utilizada para movimentação financeira do frigorífico (aquela conta em nome da pessoa física Srª Rosa Fernandes Marques).

Deve-se observar que de fato os únicos pagamentos recebidos pelo frigorífico em decorrência dos serviços prestados para a empresa “Via Rio Preto Abatedouro Ltda” foram aqueles relacionados na planilha “C”.

Deve-se observar que nas planilhas “A” e “B”, de fato os pagamentos efetuados pela empresa Via Rio Preto Abatedouro Ltda (em decorrência dos serviços prestados pelo Frigorífico Avícola Guarantã Ltda) ocorreram apenas formalmente através das quitações de dívidas autorizadas pela diretoria do frigorífico através dos instrumentos “termos de quitação” e “autorizações de pagamentos”, motivo pela qual os favorecidos pelos pagamentos são aqueles terceiros indicados pela diretoria para recebimento dos recursos.

No termo de constatação e intimação o contribuinte foi informado sobre a constatação de que o Frigorífico Avícola Guarantã Ltda havia efetuado diversos pagamentos não contabilizados (indiretamente através da Via Rio Preto Abatedouro Ltda mediante cessão de créditos) conforme constavam nas planilhas encaminhadas.

O contribuinte foi informado ainda que as planilhas A e B foram informadas pela empresa Via Rio Preto Abatedouro Ltda, em atendimento a Termo de Intimação Fiscal no qual foi solicitado que aquela empresa comprovasse os pagamentos das notas fiscais de prestação de serviço emitidos pelo Frigorífico Avícola Guarantã Ltda tendo como destinatário a empresa Via Rio Preto Abatedouro Ltda.

Foi esclarecido ainda que além dos pagamentos/quitacoes autorizados a terceiros, a Via Rio Preto Abatedouro Ltda, também informou que parte dos pagamentos foram feitos diretamente para o Frigorífico Avícola Guarantã Ltda, através de depósitos na conta da Srª Rosa Fernandes Marques (valores relacionados na planilha C). para os quais não seria necessário explicações, tendo em vista que a conta informada era aquela utilizada para a movimentação financeira do frigorífico.

Portanto, todos os valores constantes das planilhas A e B se referiam a saldos de créditos que o Frigorífico Avícola Guarantã Ltda possuía junto ao cliente Via Rio Preto Abatedouro Ltda, no período de 2011 a 2012, para os quais houve autorização expressa do frigorífico para transferir os respectivos recursos financeiros para terceiros.

Assim, diante do exposto, o contribuinte (frigorífico) e o diretor do frigorífico Srº Osvaldo, foram intimados a apresentar:

1. Esclarecimentos dos motivos das operações de pagamentos efetuados pelo Frigorífico, através da “autorização de pagamentos mediante cessão de créditos” (planilha “A”), com apresentação de documentos hábeis e idôneos para comprovação, e ainda confirmar se realmente tais pagamentos não foram contabilizados, e caso tivessem sido contabilizados, que demonstrasse os lançamentos contábeis, tendo em vista que não foi possível localizá-los na escrituração contábil da empresa;

2. Esclarecimentos dos motivos das operações de pagamentos efetuados pelo Frigorífico, através de “termos de quitação com cessão de créditos” (planilha “B”), com apresentação de documentos hábeis e idôneos para comprovação e ainda confirmar se realmente tais pagamentos não foram contabilizados, e caso tivessem sido contabilizados, que demonstrasse os lançamentos contábeis, tendo em vista que não foi possível localizá-los na escrituração contábil da empresa.

No termo de intimação foi ainda inserido a observação de que no “Termo de Quitação de Contas Correntes entre Fornecedores”, o Srº Osvaldo Teruo Shibata assumiria posição devedora em relação ao Frigorífico Avícola Guarantã Ltda, no montante dos valores dos pagamentos/quitacoes efetuados pelo Frigorífico Avícola Guarantã Ltda em favor do diretor, e que **da análise da contabilidade do frigorífico não foi possível localizar qualquer conta contábil ou lançamento contábil para registrar tais direitos do Frigorífico Avícola Guarantã Ltda perante o Srº Osvaldo Teruo Shibata, ou PJ Fernanda ou PJ Rosa, e nem mesmo foram localizados qualquer registro de que o o Srº Osvaldo, ou PJ Fernanda ou PJ Rosa teriam quitado suas dívidas perante o frigorífico.**

Expirado o prazo para atendimento, tanto o contribuinte (frigorífico) quanto o diretor Srº Osvaldo não atenderam a intimação.

Em carta datada de 04/08/2014, o contribuinte solicitou prazo suplementar de 10 (dez) dias para atender o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 17.

Até o encerramento da ação fiscal (decorridos quase 04 meses desde a ciência do termo de constatação e intimação fiscal nº 17), tanto o contribuinte (frigorífico) quanto o diretor Srº Osvaldo Teruo Shibata, não apresentaram qualquer esclarecimentos ou documentos que justificassem os pagamentos efetuados conforme descritos e constantes do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 17.

Os pagamentos efetuados pela empresa Via Rio Preto Abatedouro Ltda portanto eram recursos de direito do frigorífico, ou seja, decorrentes de prestações de serviços de abate efetuados pelo frigorífico, recursos esses devidamente contabilizados como receitas, porém ficou constatado que embora os pagamentos tivessem sido contabilizados como recebimentos na conta “caixa”, grande parte dos recursos (aqueles constantes nas planilhas “A” e “B”) foram utilizados na verdade para pagamentos diversos não contabilizados e dissimulados da forma já exposta acima, principalmente em favor do diretor Srº Osvaldo Teruo Shibata, dentre outros beneficiários como a Srª Rosa Fernandes Marques (através de empresa em seu nome – Rosa Fernanda Marques ou “Distribuidora Noroeste”, CNPJ 12.570.950/0001-30), para a Srª Fernanda Rodrigues Shibata – PJ (filha do Srº Osvaldo T Shibata), Granja Econômica Avícola, Granol Ind Com, Agro Maracá e Unidos Agro Industrial (essas 04 últimas empresas são fornecedores da atividade rural do Srº Osvaldo).

As planilhas “A” e “B” encaminhadas anexas ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 17, consolidam e comprovam com datas e valores esses pagamentos dissimulados, ou seja, pagamentos efetuados para terceiros com recursos do Frigorífico Avícola Guarantã Ltda, através de cessões de créditos junto à empresa Via Rio Preto Abatedouro Ltda.

Um fato importante ser destacado é que o Srº Osvaldo Teruo Shibata, mesmo em função de sua atividade rural, não possuía qualquer direito de crédito junto ao Frigorífico Avícola Guarantã Ltda, que justificasse o pagamento de suas despesas com recursos do frigorífico, como será mostrado ainda neste relatório.

da análise da contabilidade do frigorífico não foi possível localizar qualquer conta contábil ou lançamento contábil para registrar tais direitos do Frigorífico Avícola Garantã Ltda perante o Srº Osvaldo Teruo Shibata, ou PJ Fernanda ou PJ Rosa, e nem mesmo foram localizados qualquer registro de que o o Srº Osvaldo, ou PJ Fernanda ou PJ Rosa teriam quitado suas dívidas perante o frigorífico.

Expirado o prazo para atendimento, tanto o contribuinte (frigorífico) quanto o diretor Srº Osvaldo não atenderam a intimação.

Em carta datada de 04/08/2014, o contribuinte solicitou prazo suplementar de 10 (dez) dias para atender o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 17.

Até o encerramento da ação fiscal (decorridos quase 04 meses desde a ciência do termo de constatação e intimação fiscal nº 17), tanto o contribuinte (frigorífico) quanto o diretor Srº Osvaldo Teruo Shibata, não apresentaram qualquer esclarecimentos ou documentos que justificassem os pagamentos efetuados conforme descritos e constantes do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 17.

Nos exemplos acima referidos, restou provado que os pagamentos efetuados pela empresa Via Rio Preto Abatedouro Ltda eram recursos do próprio frigorífico, cuja origem era a prestação de serviços de abate efetuados pelo mesmo. Tais recursos foram contabilizados como receita, porém, ao invés de ingressarem no patrimônio da Recorrente, foram direcionados para pagamentos que não foram contabilizados.

Tais pagamentos foram realizados pela Contribuinte para quitar débitos do Sr. OSVALDO SHIBATA, da Sra. ROSA FERNANDES MARQUES (através de empresa em seu nome – Rosa Fernanda Marques ou “Distribuidora Noroeste”, CNPJ 12.570.950/0001-30), para a Srª FERNANDA RODRIGUES SHIBATA – PJ (filha do Srº Osvaldo T Shibata), GRANJA ECONÔMICA AVÍCOLA, GRANOL IND COM, AGRO MARACÁI e UNIDOS AGRO INDUSTRIAL (essas 04 últimas empresas são fornecedores da atividade rural do Srº Osvaldo). Acresça-se que não há nenhum registro contábil da existência de qualquer obrigação desses beneficiários em relação à Contribuinte, apesar de todos os envolvidos terem sido intimados pela Fiscalização a justificar os respectivos pagamentos/recebimentos. Nenhum deles deu qualquer satisfação a respeito. Também não foi escrita sequer uma linha, nem na impugnação nem no recurso voluntário a respeito desse ponto.

Assim, absolutamente correta a imputação feita pela Autoridade Fiscal da ocorrência de pagamento sem causa.

Da glosa das despesas de depreciação, despesas pré-operacionais, gastos em imóvel de terceiro e custos de edifícios e construções

Entre os anos de 2008 a 2011, a conta *"imobilizado em andamento"* foi debitada num total de R\$21.599.203,85, tendo como contrapartida crédito oriundo da conta *"caixa"*. Tais valores oriundos da conta *"caixa"*, como já vimos, são completamente irreais, criados ficticiamente conforme os diversos tipos de operações já demonstradas.

No período apontado, a Recorrente creditou referidos valores em face das contas de ativo *"instalações industriais"*, *"despesas pré-operacionais"*, *"gastos em imóvel de*

terceiro" e "edifícios e construções", apropriando-se das despesas daí decorrentes (amortizações da depreciação incidente sobre os ativos, alugueres e/ou arrendamento de bem imóvel, aumento de custo histórico contábil de bem imóvel ao depois alienado, refletindo, este último, na apuração do ganho de capital incidente sobre a respectiva venda).

Atenta a tais lançamentos, e já consciente de sua origem fantasiosa, a Fiscalização glosou as despesas correlatas, não sem antes construir um farto conjunto probatório para sustentar o seu proceder. A Fiscalização foi diligente e paciente até demais com a Contribuinte, haja vista o tempo decorrido entre as intimações realizadas e a ausência de resposta às suas indagações por parte da Contribuinte. Após mais de 206 (duzentos e seis) dias sem justificativa para a movimentação contábil entre as referidas contas (vide e-fls. 7.339), a Fiscalização compareceu ao endereço da Fiscalizada para mais uma tentativa, ao tempo em que solicitou, novamente, os seguintes esclarecimentos:

Considerando as diversas protelações de prazo e a não apresentação de esclarecimentos e documentos satisfatórios, que justificassem os lançamentos contábeis da empresa, os quais foram objeto do Termo de Intimação Fiscal nº 2012-01155-02, de 16/01/2013, e demais termos de reiteração (de 13/03/2013, de 31/05/2013 e de 05/08/2013), compareceram na sede da empresa, no dia 11/09/2013, o AFRFB designado para essa ação fiscal e seu supervisor de fiscalização, para dar ciência ao contribuinte do Termo de Intimação Fiscal nº 2012-01155-05, cujo teor foi o seguinte:

Considerando que na última resposta encaminhada pelo contribuinte, datada de 13/08/2013, o contribuinte não apresentou qualquer documento ou mesmo identificação de elementos que compuseram os acréscimos nas contas "Instalações Industriais", "Edifícios e Construções", "Imobilizado em Andamento" e "Despesas Pré-Operacionais", solicita-se que o contribuinte informe:

- A. Informar descrição, local e identificação detalhada das benfeitorias ou novas construções, apresentando projetos aprovados nos órgãos competentes e documentos de aquisição dos bens e serviços utilizados, assim como comprovantes dos respectivos pagamentos, referentes aos lançamentos contábeis na conta "Edifícios e Construções" – conta 132020001, que totalizaram em cada ano os valores abaixo relacionados:

Ano	Valor Lançado (R\$)
2009	2.687.619,95
2010	32.036,74
2011	96.675,29

Ainda em relação a conta contábil "Edifícios e Construções" apresentar inventário completo de todos os bens que a compõe assim como respectivos controles de apuração das depreciações contabilizadas sobre os mesmos em cada ano de 2009 a 2011.

- B. Informar descrição, local e identificação detalhada dos elementos que foram incorporados às instalações industriais, apresentando os respectivos documentos de aquisição dos bens e serviços utilizados, assim como comprovantes dos respectivos pagamentos, referentes aos lançamentos contábeis na conta "Instalações Industriais" – conta 132050001, que totalizaram em cada ano os valores abaixo relacionados:

Ano	Valor Lançado (R\$)
2009	1.437.111,55
2010	46.164,18
2011	7.308.652,52

Ainda em relação a conta contábil "Instalações Industriais" apresentar inventário completo de todos os bens que a compõe assim como respectivos controles de apuração das depreciações contabilizadas sobre os mesmos nos anos de 2009, 2010 e 2011.

- C. Informar descrição e identificação detalhada dos elementos que compuseram os valores lançados na conta "Imobilizado em Andamento" – conta 132080001, apresentando os respectivos documentos de aquisição dos bens e serviços utilizados, assim como comprovantes dos respectivos pagamentos, referentes aos lançamentos contábeis na citada conta, que totalizaram em cada ano os valores relacionados na tabela abaixo. Justificar e apresentar documentos que dão suporte aos lançamentos contábeis de cada pagamento lançado a débito na conta "Imobilizado em Andamento", em contrapartida ao crédito na conta "CAIXA", conforme lançamentos nos livros contábeis RAZÃO da conta "Imobilizado em Andamento" dos anos de 2008 a 2011, anexados a este termo de intimação.

Ano	Valor Lançado (R\$)
2008	1.513.537,85
2009	4.106.033,00
2010	7.262.503,00
2011	8.717.130,00

Ainda em relação a conta contábil “Imobilizado em Andamento” apresentar inventário completo de todos os bens que a compõe.

- D. Apresentar esclarecimentos, acompanhados de documentação comprobatória, sobre os lançamentos contábeis efetuados na conta do ativo permanente diferido “despesas pré-operacionais – conta 133010001”, cujos lançamentos à débito na escrituração contábil da empresa no ano de 2011, corresponderam ao valor de R\$ 8.813.805,29.
- E. Considerando a alienação do imóvel onde encontra-se instalada a empresa, conforme carta de alienação nº 01/2010 emitida pela Justiça do Trabalho em Lins/SP (Proc. 979/2005.03):
 - 1- Informar sobre a utilização do imóvel e instalações industriais, apresentando contratos firmados entre as partes referente à utilização do imóvel e instalações e todos os outros documentos pertinentes;
 - 2- Informar detalhadamente quais os bens compõem as instalações industriais do imóvel alienado, conforme constam da contabilidade, e quais deles permaneceram como propriedade do contribuinte após a alienação do imóvel. Apresentar documentos comprobatórios que permitam identificar cada bem;
 - 3- Esclarecer, amparado em documentos comprobatórios idôneos, o motivo de realizar benfeitorias em imóvel de terceiros;
 - 4- Esclarecer qual a relação do contribuinte com a empresa adquirente do imóvel (Galebra Investimentos e Participações S/A) ou com sócios da empresa.
- F. Informar detalhadamente quais os bens compõem o ativo imobilizado da empresa, referentes as contas “Maquinas”, “Equipamentos” e “Veículos”, conforme registrados na contabilidade. Apresentar documentos/livros de registro comprobatórios que permitam identificar cada bem.

Apresentar ainda documentos comprobatórios dos saldos nas contas e aquisições em cada um dos anos de 2009, 2010 e 2011, e ainda demonstrativos/planilhas de cálculos das depreciações apuradas sobre cada bem nos anos de 2009, 2010 e 2011, conforme constam da contabilidade.
- G. Informar qual a função do Srº Osvaldo Teruo Shibata, na empresa.
- H. Informar qual a relação da Srª Rosa Fernandes Marques com a empresa.
- I. Apresentar Demonstração do Resultado do Exercício e Balanço Patrimonial encerrados em 31/12/2012.
- J. Apresentar Recibo/Comprovante de Entrega da Escrituração Contábil Digital (ECD/SPED) referente ao ano-calendário 2012.

Para os esclarecimentos solicitados, deverão ser fornecidos toda a documentação hábil que dê suporte aos lançamentos contábeis (notas fiscais, faturas comerciais, comprovantes de pagamento/recebimento, e outros documentos pertinentes).

Destaco nesta intimação, a solicitação de informações sobre fatos relacionados a alienação do imóvel, através da carta de alienação judicial nº 01/2010, e a continuidade do funcionamento da empresa no imóvel alienado, assim como as **“supostas benfeitorias em imóvel de terceiro” em valores tão volumosos (no patamar de R\$ 21.599.203,85) superando inclusive o valor pelo qual o imóvel foi alienado (imóvel alienado por R\$ 730.000,00).**

Nesta intimação foi solicitada ainda a apresentação da Escrituração Contábil Digital (ECD/SPED) e demonstrações contábeis (DRE e Balanço Patrimonial), do período 2012, ficando claro assim a inclusão do ano de 2012 na auditoria. Deve-se observar que para o ano de 2012, o contribuinte também estava omissa na entrega da ECD e havia apresentado a DIPJ2013/AC 2012 “zerada”.

(...)

A prorrogação mais uma vez foi concedida, pois a sócia (Cleusa da Conceição Rodrigues Shibata) e o contador da empresa (Fábio Luís Faria), que nos receberam, alegaram que tinham como comprovar os fatos, e que necessitariam apenas de um prazo para coletar e organizar os documentos. O objetivo da fiscalização era realmente se apurar a verdade dos fatos, e não simplesmente se glosar as despesas de depreciação decorrentes de um imobilizado não comprovado por falta de apresentação de documentos. E além do mais, para a fiscalização tudo indicava sérios problemas, até mesmo fraudes, principalmente pelos saldos elevados na conta “caixa” que possibilitaram os lançamentos a débito na conta “imobilizado em andamento”.

Na oportunidade a sócia (Cleusa) e o contador (Fábio) nos disseram que em relação a reformas, benfeitorias ou expansão do imóvel onde está instalado o frigorífico e suas instalações industriais, **não havia projetos aprovados pelos órgãos competentes, e que os mesmos precisariam ser providenciados, assim como os documentos relacionados às aquisições de bens, serviços e materiais também não havia como apresentar no ato, pois precisariam ser providenciados (observar que anteriormente, em resposta à uma das intimações, o contribuinte havia dito que os documentos haviam sido extraviados).**

O contador Fábio Luis Faria, responsável pelos lançamentos contábeis, **disse que muitos lançamentos eram efetuados de modo genérico (por exemplo na conta “imobilizações em andamento”), sem ter os devidos documentos que os amparassem, pois algumas vezes eram lhe repassados apenas os valores a serem contabilizados. O Srº Fábio, que possui escritório contábil em outra cidade, adiantou que para “seu resguardo profissional” mantinha registros das informações repassadas pela direção da empresa.**

Foi dito que os investimentos em reformas do imóvel sede do frigorífico, estariam ocorrendo em contrapartida pela utilização do imóvel, e que estariam sendo contabilizadas como despesas pré-operacionais a serem amortizadas futuramente a título de arrendamento.

Na mesma oportunidade, foi nos dito ainda que **não eram pagos qualquer valor pela utilização do imóvel e que até aquela data (11/09/2013) não havia nenhum contrato de locação do imóvel firmado entre a empresa Galebra (proprietária do imóvel) e o frigorífico.** Foi esclarecido que um dos sócios da empresa Galebra (Srº Íbis) é cliente do frigorífico e que periodicamente comparece no frigorífico, **e foi comentado ainda que o diretor do frigorífico (Srº Osvaldo Teruo Shibata) já havia cogitado a elaboração de um contrato de locação.**

Após 273 dias da ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 2012-01155-02, finalmente o contribuinte apresentou **algum documento** relacionado àquela intimação.

(...)

Em documento datado de 11/10/2013, recebido na DRF em 21/10/2013, o contribuinte informou que houve ampliações e benfeitorias no imóvel, que o imóvel é utilizado por meio de cessão de posse decorrente de contrato de aluguel e que os equipamentos e instalações pertencem à empresa. O contribuinte anexou à resposta, os seguintes documentos:

a) 05 fotos com visão panorâmica do imóvel onde o frigorífico desenvolve suas atividades, sendo que **diferentemente do que o contribuinte informou na resposta, não há em todas as fotos “expresso apontamento das datas em que as fotos foram retiradas”.** Existe sim uma foto com referência a data de 29-08-94 e uma outra com referência a data de maio /2010 (algumas dessas fotos aparentemente tiradas de um quadro na parede, que inclusive vimos afixado na parede do escritório do frigorífico quando da visita ao frigorífico);

b) razão analítico da conta 132020001 – “Edifícios e Construções”, referentes a lançamentos no ano de 2009, e cópias de notas fiscais de aquisição de materiais/bens e serviços de construção, que serviram de base para parte dos lançamentos naquela conta, totalizando o valor de **R\$ 18.698,50** (dezoito mil, seiscentos e noventa e oito reais e cinquenta centavos), inclusive foi apresentada nota fiscal no valor de **R\$ 101,34** (cento e um reais e trinta e quatro centavos). **Para o valor lançado nesta conta em 31/12/2009, no valor de R\$ 2.668.921,45 (dois milhões, seiscentos e sessenta e oito mil, novecentos e vinte e um reais e quarenta e cinco centavos) não foi apresentado qualquer comprovante (na verdade, para este lançamento, o contribuinte simplesmente transferiu parte do saldo da conta “imobilizado em andamento”);**

c) razão analítico da conta 132020001 – “Edifícios e Construções”, referentes a lançamentos no ano de 2010, e cópias de notas fiscais de aquisição de materiais/bens e serviços de construção, que serviram de base para os lançamentos naquela conta,

totalizando o valor de **R\$ 32.036,74** (trinta e dois mil, trinta e seis reais e setenta e quatro centavos);

d) razão analítico da conta 132020001 – “Edifícios e Construções”, referentes a lançamentos no ano de 2011, e cópias de notas fiscais de aquisição de materiais/bens e serviços de construção, que serviram de base para os lançamentos naquela conta, totalizando o valor de **R\$ 96.675,29** (noventa e seis mil, seiscentos e setenta e cinco reais e vinte e nove centavos),

inclusive foi apresentada nota fiscal no valor de **R\$ 147,80** (cento e quarenta e sete reais e oitenta centavos);

e) razão analítico da conta 132050001 – “Instalações Industriais”, referentes a lançamentos no ano de 2010, e cópias de notas fiscais de aquisição de materiais/bens e serviços de construção/manutenção, que serviram de base para os lançamentos naquela conta, totalizando o valor de **R\$ 46.164,18** (quarenta e seis mil, cento e sessenta e quatro reais e dezoito centavos), inclusive foi apresentada nota fiscal no valor de **R\$ 54,90** (cinquenta e quatro reais e noventa centavos). **Para os valores lançados nesta conta em 31/12/2008 e em 31/12/2009, nos valores de R\$ 1.513.537,85 (hum milhão, quinhentos e treze mil, quinhentos e trinta e sete reais e oitenta e cinco centavos) e R\$ 1.437.111,55 (hum milhão, quatrocentos e trinta e sete mil, cento e onze reais e cinquenta e cinco centavos) respectivamente, não foi apresentado qualquer comprovante (na verdade, para estes lançamentos, o contribuinte simplesmente transferiu parte do saldo da conta “imobilizado em andamento”);**

f) razão analítico da conta 132050001 – “Instalações Industriais”, referentes a lançamentos no ano de 2011, e cópias de notas fiscais de aquisição de materiais/bens e serviços de construção/manutenção, que serviram de base para os lançamentos naquela conta, totalizando o valor de **R\$ 46.149,52** (quarenta e seis mil, cento e quarenta e nove reais e cinquenta e dois centavos), inclusive foi apresentada nota fiscal no valor de **R\$ 280,00** (duzentos e oitenta reais). **Para o valor lançado nesta conta em 31/01/2011, no valor de R\$ 7.262.503,00 (sete milhões, duzentos e sessenta e dois mil e quinhentos e três reais) não foi apresentado qualquer comprovante (na verdade, para este lançamento, o contribuinte simplesmente transferiu parte do saldo da conta “imobilizado em andamento”);**

g) cópias de projetos arquitetônicos (planta baixa) referentes ao imóvel sede do frigorífico, elaborados em diferentes datas, **nem todos assinados pelo engenheiro e/ou sócia do frigorífico, sem qualquer comprovação de aprovação nos órgãos competentes, e sem juntada do ART/Crea (Anotação de Responsabilidade Técnica do engenheiro responsável);**

h) Contrato de locação e outras avencas, tendo como partes o locador “Galebra Investimentos e Participações S/A, representada pelo Srº Íbis Pereira Tarley”, e locatário “Frigorífico Avícola Guarantã Ltda”, referente a locação do imóvel sede do frigorífico. O contrato está datado de **01/02/2011, sem qualquer registro e sem a presença de qualquer testemunha.** Conforme se constatou na diligência efetuada na empresa em 11/09/2013, os representantes do frigorífico deixaram bem claro que **não existia até aquela data qualquer contrato de locação, portanto não restam dúvidas que o contrato foi elaborado posteriormente a 11/09/2013, somente para apresentação à fiscalização;**

i) Demonstrações contábeis e balancetes de verificação do período de 2012, Parte A e B do Lalur 2012, cópia da **DIPJ2013/AC 2012 “RETHIFCADORA”** e recibo de entrega datado **10/10/2013 (a DIPJ original havia sido entregue “zerada”)** e cópia do recibo de entrega da **Escrituração Contábil Digital (ECD/SPED) datado de 10/10/2013 (documentos esses todos entregue após intimação de 11/09/2013,**

portanto com a espontaneidade excluída nos termos art. 7º, inciso I, §1º do Decreto nº 70.235/72, e art. 138, §único da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), destacando-se ainda que o contribuinte apesar de elaborar as demonstrações contábeis e fiscais e efetuar a retificação da DIPJ, não houve qualquer recolhimento dos respectivos tributos informados na DIPJ, nem retificação de DCTF para confissão de débitos.

Para a conta 133010001 – “Despesas Pré-Operacionais”, que recebeu valores a débito no montante de R\$ 8.813.805,29, o contribuinte também não se manifestou, observando que houve em um único lançamento em 31/12/2011, a transferência para essa conta do valor de R\$ 8.717.130,00 (oito milhões, setecentos e dezessete mil, cento e trinta reais) proveniente da conta “imobilizado em andamento”, e como já foi destacado anteriormente, sem o amparo de qualquer documento.

Em relação aos demais itens da intimação, o contribuinte ainda pediu nova prorrogação de prazo para atendimento, e até o final desta fiscalização o contribuinte ainda não apresentou o inventário de seus bens.

Como se verificou na resposta e documentos juntados pelo contribuinte, não houve qualquer menção aos milionários lançados contábeis na conta “imobilizado em andamento” e em contrapartida às retiradas de recursos na conta “caixa”.

Apesar de incompleto o atendimento, os documentos apresentados serviram para se comprovar vários fatos, os quais estão detalhados abaixo.

As informações obtidas junto à Contribuinte e que estão acima relatadas foram confrontadas com os dados coletados quando de diligência realizada junto à empresa GALEBRA INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A (adquirente do imóvel onde localizada a Recorrente. Abaixo as principais conclusões tiradas da respectiva diligência (v. e-fls. 3.430/3.431):

1- Inicialmente em resposta de 17/10/2013 a empresa Galebra informou que não haviam sido contabilizados quaisquer investimentos ou benfeitorias no imóvel [fl. 3438]:

5.c. Os investimentos de natureza de construção civil realizados no imóvel objeto deste T.I.F, ainda não foram contabilizados, uma vez que não prestação de contas das melhorias realizadas por parte da inquilina.

2- No primeiro atendimento, o contribuinte solicitou dilação de prazo para atender integralmente a primeira intimação, e em 05/11/2013 a empresa Galebra apresentou novas informações [fls. 3482/3483] em contradição ao que havia relatado em 17/10/2013, apresentando balanços patrimoniais da empresa (obviamente elaborados após a primeira intimação e após a resposta dada em 17/10/2013) escriturando no ativo da empresa “benfeitorias e ampliações em prédios e construções” em valores correspondentes aos valores de alugueis anuais estipulados no “contrato de aluguel” firmado com o frigorífico (abaixo copiado parte do balanço 2012) [consultem-se as fls. 3484/3486 para acessar os balanços de 2010, 2011 e 2012]:

[...]

3- A empresa Galebra foi intimada a apresentar documentos que dessem suporte aos lançamentos contábeis na conta do ativo “benfeitorias e ampliações em prédios e construções” conforme valores de R\$ 481.800,00 apresentado no balanço de 2011 e

de R\$ 1.023.966,00 apresentado no balanço de 2012 [Vide fl. 3487. Essa inquirição é de todo pertinente pois, de recursos próprios, Galebra Investimentos e Participações S/A não os tinha em monte suficiente a fazer face aos registros em "benfeitorias e ampliações em prédios e construções", certo que constituída a pessoa jurídica com indicação de capital social no valor de R\$ 700.000,00, apenas R\$ 70.000,00 fora integralizado (fls. 3475/3476). D'outra monta, de recursos de terceiros, vistos os balanços de 2010, 2011 e 2012, a conta "empréstimos" que ia registrada no importe de R\$ 748.051,36 nos balanços sobreditos, até então remanesce sem suporte documental. Sobre esse último ponto, aliás, a Fiscalização foi exaustiva. Por 5 (cinco) meses labutou na obtenção de referido suporte documental (vide histórico no Termo de Constatação e Reintimação Fiscal de fls. 3526/3527) para, enfim, obter a seguinte resposta do diligenciado em 11/04/2014: "Em relação ao item 'I' do MPF-Diligência nº 0810200-2013-00662-9, datado de 21/11/2013, temos a informar que os empréstimos totalizados em R\$ 748.051,36, realizados em 2010, são provenientes de contratos firmados nos termos da legislação civil de **forma verbal**" (fls. 3529/3544; negrejou-se). A dizer, não há, de fato, base documental que explicita e firme a razão negocial travada entre Galebra Investimentos e Participações S/A e seus credores (declinados como sendo os Srs. Ibis Pereira Tarley, João Maestre de Menezes, Fábio Y. Inoue e Luiz Fernando D. Tarley) que explique o porquê do passivo de R\$ 748.051,36, que, de sua vez, poderia explicar o monte registrado em "benfeitorias e ampliações em prédios e construções".];

4- A empresa Galebra solicitou dilação de prazo de 30 dias para responder. A empresa não atendeu no novo prazo, sendo então feita uma reintimação [fl. 3489];

5- Em carta datada de 27/01/2014 a empresa não apresentou qualquer documento comprobatório das lançamentos contábeis na conta do ativo "benfeitorias e ampliações em prédios e construções", e apenas **se justificou alegando que os lançamentos foram feitos com "base no contrato de locação"** [fls. 3493/3494];

6- **A empresa "Galebra" até o início da diligência não havia reconhecido qualquer receita, seja a título de aluguel ou a título de qualquer outra atividade, tendo apresentado DIPJs zeradas desde sua constituição e estando omissa em relação à DIPJ2013 ac 2012.** Após diligência na empresa Galebra verificou-se que a mesma retificou as DIPJs zeradas e apresentou a DIPJ para a qual estava omissa.

Além de tudo, **a empresa Galebra "criou" suas próprias normas contábeis ao efetuar lançamentos contábeis no ativo "benfeitorias e ampliações em prédios e construções" com "base no contrato de aluguel". Como se pode construir/reformar um prédio com papel (contrato de aluguel)?** Benfeitorias e ampliações só podem ocorrer com tijolos, cimento, areia, pedra, água, dentre outros materiais físicos e serviços, e são contabilizados de acordo com os valores dos correspondentes documentos fiscais de aquisição dos materiais e serviços empregados. Ficou claro que **a ficção já adotada pelo frigorífico transferiu-se para a empresa "Galebra", ao contabilizar valores fictícios no ativo "benfeitorias e ampliações em prédios e construções".**

[...]

Em resumo:

1) Restou constatada a majoração indevida dos valores de diversos bens do ativo imobilizado, tais como "Edifícios e Construções", "Instalações Industriais" e "Despesas Pré- Operacionais"/"Gastos em Imóvel de Terceiro".

2) A Contribuinte se beneficiou dessas majorações fictícias, criando despesas de depreciação indevidas nos anos de 2008 a 2012, prejuízo fictício na alienação da venda do imóvel com a majoração de seu custo contábil, além de despesas e amortizações fictícias com aluguel de imóvel, conforme valores detalhados no quadro abaixo. **As despesas e custos foram apropriadas na escrituração contábil, refletindo nas Demonstrações do Resultado dos Exercícios de 2008 a 2012 e conseqüentemente na redução do Lucro Real dos respectivos anos-calendário.**

Reflexos das Contabilizações Indevidas nos Resultados dos Exercícios	
Tipo de Despesa	Valor (R\$)
Despesas de Depreciação - Instalações Industriais 2008	382.688,12
Despesas de Depreciação - Instalações Industriais 2009	509.502,83
Despesas de Depreciação - Instalações Industriais 2010	614.696,41
Despesas de Depreciação - Instalações Industriais 2011	1.347.910,45
Despesas de Depreciação - Instalações Industriais 2012	1.351.348,12
Custo Contábil do Imóvel - Alenação em 2010	2.668.921,45
Despesas de Aluguel - 2011 e 2012 - lançamento em 2012	978.660,00

A esse respeito, vale reproduzir outro trecho do TVF, às e-fls. 7.357:

O próprio contribuinte não tendo como justificar os valores majorados dos bens do ativo, e sob intimação fiscal, elaborou o Lalur 2012 [vide fls. 567/609] reconhecendo que eram indevidas as despesas de depreciação das instalações industriais nos anos de 2008 a 2012, lançadas na contabilidade e baseadas nos valores ficticiamente majorados, assim como o valor fictício lançado como majoração do custo contábil do imóvel baixado, conforme valores da tabela acima.

Conforme demonstrado na parte A do Lalur/2012, apresentado sob intimação, na tentativa de “regularizar” a situação, o contribuinte pretendeu adicionar ao lucro líquido do ano calendário 2012, as despesas contabilizadas indevidamente nos exercícios anteriores.

Deve-se observar aqui a contradição desse Lalur 2012 apresentado, pois até então, o contribuinte vinha sustentando que de fato tinham ocorrido as “imobilizações em andamento” que deram origens aos lançamentos que majoraram os valores contábeis dos bens do ativo imobilizado, e que dariam sustentação às diversas despesas contabilizadas pelo contribuinte, de 2008 a 2012 (inclusive), o que prova que **o Lalur/2012 foi elaborado posteriormente ao contribuinte ser intimado em 11/09/2013.**

Deve-se observar ainda que, **caso o contribuinte estivesse espontâneo, os ajustes fiscais pretendidos pelo contribuinte deveriam ser efetuados de acordo com o regime de competência, respectivamente nos anos de competência de cada despesa, e mediante retificação dos LALUR e respectivas DIPJs. O contribuinte deveria ainda efetuar as regularizações dos saldos dos bens do ativo imobilizado, mediante ajuste de exercícios anteriores (patrimônio líquido) na escrituração contábil.**

Observando que a DIPJ do período havia sido entregue “zerada”, o contribuinte ainda retificou a DIPJ2013/AC2012, para espelhar inclusive os valores demonstrados no Lalur, conforme se verifica na cópia da Parte A do LALUR abaixo. Em que pese ter sido feito a retificação dessa DIPJ, **não foram feitos quaisquer recolhimentos de tributos decorrentes do novo resultado apresentado, e também não foram retificadas DCTFs para confessar o IRPJ e a CSLL devidos. Também caso tivessem ocorridos recolhimentos ou retificação de DCTFs, tais atos não poderiam surtir efeitos para afastar as penalidades previstas para o lançamento de ofício, tendo em vista que o contribuinte estava com a espontaneidade excluída nos termos do art. 7º, inciso I, §1º do Decreto nº 70.235/72, e art. 138, §único da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional).**

Portanto os valores das adições referentes ao encargos de depreciação (anos-calendários 2008 a 2012) e à baixa do custo contábil (ano-calendário 2010) constantes no LALUR 2012 apresentado sob intimação e na DIPJ2013 ac 2012 também retificada sob intimação, não serão considerados pela fiscalização de acordo com os motivos acima esclarecidos.

As despesas e custos glosados serão objeto de lançamento de ofício, respeitando o regime de competência, conforme detalhado mais a frente neste relatório.

Para o ano-calendário 2012, a apuração do Lucro Real partirá da Demonstração do Resultado do Exercício apurada na escrituração contábil e a adição declarada no LALUR 2012 correspondente a “multas” (no valor de R\$ 66.340,95).

[...]

Os lançamentos contábeis na conta 132080001 – “Imobilizado em Andamento” foram fictícios, que no período de 01/01/2008 a 31/12/2011, totalizaram R\$ 21.599.203,85 (vinte e um milhões, quinhentos e noventa e nove mil, duzentos e três reais e oitenta e cinco centavos), revelando fraude contábil e tributária.

Seguem abaixo cópias dos lançamentos contábeis referentes às transferências de valores da conta “caixa” para a conta “imobilizado em andamento”, extraído do Livro Diário 2008 [vide fls. 6185/6324] e dos Livros Razão conta “132080001 – imobilizado em andamento” dos anos de 2009 a 2011 (com lançamentos das contrapartidas).

Nos lançamentos contábeis abaixo reproduzidos também mostram as transferências da conta “imobilizado em andamento” para as contas “edifícios e construções”, “instalações industriais” e “despesas pré-operacionais”.

(...)

Os lançamentos dissimulados na conta “caixa” [...], criando saldos fictícios na conta “caixa” que foram transferidos para o ativo fictício “imobilizado em andamento” e posteriormente para as diversas contas do ativo “edifícios e construções”, “instalações industriais”, “despesas pré-operacionais” e “gastos em imóveis de terceiros”, gerando as despesas fictícias (encargos de depreciação, custos e amortização de aluguéis), **caracterizam o evidente intuito de fraude e o dolo do contribuinte em suprimir indevidamente o pagamento de tributos ensejando a aplicação da multa qualificada conforme disposto no art. 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/96.**

O único argumento levantado pela Recorrente a respeito, consta do seu Recurso Voluntário às e-fls. 8.315/8.316, abaixo reproduzido:

De mais a mais, oportuno ainda destacar que a todo momento, inclusive em seu relatório para conclusão do MPF, o fiscal autuante chama atenção para as aquisições para o ativo imobilizado; todavia, **olvida-se de que os valores registrados em conta do Ativo Imobilizado, não representam diminuição do resultado da empresa; ou seja, não transitam em conta de apuração de resultado; portanto, o lucro ou prejuízo apurado não é afetado por valor lançado no ativo imobilizado. Se é assim, não deveria deflagrar todos os destemperos que se impingiu ao caso em apreço.**

Creio confundir-se a Recorrente a respeito de tais lançamentos. É verdade que o simples fato de acrescer valor ao imobilizado, seja por novas aquisições, seja por reformas e melhoramentos naquilo que já existe, não representam diminuição do resultado. Ocorre, que a manobra engendrada pela Contribuinte, de acrescer valor sem comprovação do efetivo investimento, aumentou o imobilizado, gerando despesas indevidas. Desta forma, o resultado foi efetivamente alterado, no caso, para menos, e de forma absolutamente irregular, como ficou exaustivamente demonstrado acima.

Para arrematar o ponto, transcrevo a conclusão assentada no voto condutor do Acórdão Recorrido, que adoto *ipsis literis*:

34. Em conclusão dos ITENS 01, 02 e 03 desse Voto, uma só constatação: o dinheiro mesmo, a espécie física, foi ter às mãos de terceiros sem que se explicitasse a razão comercial de fundo. Já a sua sombra, depois de pairar sobre a conta "caixa", foi levada, tal qual vento, à conta "imobilizado em andamento" e, desta última, o inefável referente d'um numerário - que a essa altura já estava às mãos de terceiros - foi fazer outras mais sombras nos ativos "instalações industriais", "despesas pré-operacionais", "gastos em imóvel de terceiro" e "edifícios e construções", que, enfim e ao depois, deram vida a outros tantos faz-de-conta a título de despesas com depreciação, alugueres/arrendamento e/ou prejuízo não-operacional na alienação de ativo.

Como já vimos, as conclusões a que chegou a Fiscalização acima sequer foram contestadas pela Recorrente em seu Recurso Voluntário. Portanto, as glosas das despesas, dos custos e a exigência relativa aos pagamentos sem causa devem permanecer hígidas.

Passemos, pois, à análise dos pontos levantados pela Recorrente. Deixaremos as questões relativas à imputação de responsabilidade solidária aos sócios e a terceiros para o final por uma questão metodológica.

Nulidades do lançamento

1) Da necessidade de arbitramento do lucro

Alega a Recorrente que a Autoridade Fiscal deveria ter procedido ao arbitramento do lucro, ao invés de realizar a apuração do imposto com base no lucro real.

Argui que o agente fiscal afirma, a todo momento, a existência de fraude na contabilidade, que existiriam erros insuperáveis etc. No seu entender soa contraditório afirmar que a contabilidade não presta e mesmo assim utilizá-la como parâmetro para o seu trabalho. Arremata que a Autoridade Fiscal tinha o dever de desclassificar a escrita contábil/fiscal apresentada pela Contribuinte, por ser imprestável para a apuração do lucro real.

Não procedem as alegações da Recorrente. Como bem assentado na decisão recorrida, a Autoridade Fiscal respeitou a forma de apuração escolhida pela Contribuinte, *in casu*, o lucro real anual.

Em nenhum momento a Autoridade Fiscal tratou a escrita contábil como se imprestável fosse. Apontou, isso sim, inconsistências de determinados lançamentos realizados na conta "caixa" e, outras, do ativo imobilizado, inflados artificialmente com o intuito de mascarar transferências de recursos para terceiros e gerar despesas inexistentes.

O arbitramento é medida extrema, excepcional, que só se justificaria na absoluta imprestabilidade da escrituração contábil. As faltas apontadas pela Fiscalização nos assentos contábeis da Recorrente, por si só, não autorizam a inferir que a escrita seja imprestável ou que seja impossível a apuração do lucro real.

A desclassificação da escrita, com o conseqüente arbitramento do lucro, é um poder/dever da autoridade fiscal, outorgado pela própria lei, porém, por se tratar de medida extrema, só deve ser adotada quando a escrita e a documentação do contribuinte não permitam a apuração do lucro real.

O arbitramento é uma das formas de apuração do resultado, não tem e não deve ter qualquer conotação de penalidade ou castigo. O que se busca ao utilizá-lo é apurar o resultado que, por conta de certas condutas adotadas pelo contribuinte, revela-se difícil de ser conhecido.

Portanto, neste ponto, inadmissíveis as alegações da recorrente para nulificar o auto de infração.

2) Da alegação de Grupo Econômico

Neste ponto, alega a Recorrente que a Fiscalização aponta haver um grupo econômico - pois, inclusive, atribui responsabilidade a terceiro estranho ao fato gerador. E, caracterizada a formação de grupo econômico, deveria a Fiscalização ter dado o tratamento tributário adequado desta "*arquitetura jurídica*", qual seja, com todas as deduções a que faria jus o grupo como um todo.

A DRJ/SPO, em seu Acórdão, assim se manifestou a respeito:

49. Enfim, sobre a menção a "grupo econômico" assim empregada pela Fiscalização a todo o arranjo antes exposto, pontue-se que ela, como predicado e só predicado que é, nada acresce, nada decresce aos fatos colacionados aos autos: o Contribuinte, o Sr. Osvaldo Teruo Shibata, as sócias na pessoa jurídica (as Sras. Cleusa da Conceição Rodrigues Shibata e Lucy Leico Shibata Inoue) e a Sra. Rosa Fernandes Marques (por si ou sua firma individual) atuaram, como antes visto, no sentido de impedir, retardar, excluir ou modificar o preciso conhecimento de matéria tributável por parte do Fisco. A locução adjetiva ("grupo econômico") não concretiza ou empresta mais robustez ao substantivo: a conduta de todos os implicados, como

visto e exatamente como imbricada, é fraudulenta. Daí a pertinência da atribuição de responsabilidade tributária solidária.

50. De passagem, a menção à Solução de Divergência nº 23, expedida pela Coordenação-Geral de Tributação, de 23/09/2013, não tem cabida no tópico "grupo econômico". É, sim, como se resolve naquela Solução, "possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada", porém, entre outros, uma tal possibilidade de rateio está vinculada à demonstração de que a porção de despesa então imputada corresponda "ao efetivo gasto de cada empresa". No caso concreto, não há o mínimo controle (o Contribuinte o admite às fls. 1718, 1724/1725) do que seja uma possível despesa inicialmente centralizada, onde centralizada, bem que se contabilmente controlada.

Ao descrever a relação da Contribuinte com o Sr. OSVALDO SHIBATA e a empresa titulada por ROSA FERNANDES MARQUES como um grupo econômico, nada mais fez a Autoridade Fiscal do que estabelecer um vínculo entre elas para qualificar a imputação da responsabilidade solidária sobre o crédito tributário.

Assim, e considerando que a Contribuinte em seu Recurso voluntário não acresce nada ao que já havia alegado na impugnação em relação a este ponto, adoto como minhas as razões de decidir expostas pela DRJ/SPO para concluir pela impertinência da alegação de nulidade do auto de infração por conta da pretensa existência ou caracterização de um grupo econômico identificado a partir de todos os fatos levantados pela autoridade Fiscal.

Do mérito

1) Glosa da compensação de prejuízos

Neste ponto, alega a Recorrente que a glosa da compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, realizada acima do limite de 30%, seria inconstitucional, haja vista que tal limitação significaria tributar o próprio patrimônio e não a renda auferida pela Contribuinte.

Neste ponto, a pendenga se resume à aplicação das súmulas CARF nº 2 e 3. A primeira determina que o CARF não é competente para se manifestar a respeito da alegada inconstitucionalidade da lei tributária. Já a segunda, reafirma o acerto da Autoridade Fiscal em efetuar a glosa da compensação de prejuízos e da base de cálculo negativa da CSLL acima dos limites legalmente fixados.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARF nº 3: Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa.

Portanto, incabíveis as alegações da Recorrente neste ponto.

2) Da multa de ofício aplicada e sua qualificação

Alega a Recorrente que a imposição da multa de ofício se deu em contrariedade com o ordenamento jurídico, sendo indevida, desproporcional e de caráter confiscatório.

Usando suas próprias palavras, *"o valor total a título de multa é evidentemente abusivo, posto que o percentual adotado corresponde a um valor maior do que o tributo pago, configurando um verdadeiro confisco do patrimônio da recorrente, valor este que não encontra característica qualquer de razoabilidade, de proporcionalidade ou legalidade"*. Acresce ao recurso argumentos tirados da doutrina e da jurisprudência.

Também neste caso, aplica-se a Súmula nº 2 do CARF, acima reproduzida. Não cabe a este Tribunal Administrativo se manifestar a respeito de possível desrespeito aos princípios do não confisco, da razoabilidade e/ou da proporcionalidade, insculpidos na Constituição Federal. E aos Conselheiros não é possível deixar de observar os ditames estatuídos pelas Súmulas do Conselho, por expressa disposição de seu Regimento Interno.

Relativamente ao mérito da qualificação da multa, não restam dúvidas a este julgador de que as fraudes contábeis e fiscais que inflaram artificialmente a conta *"caixa"* e, subsequentemente, as contas *"imobilizado em andamento"*, *"edifícios e construções"*, *"despesas pré-operacionais"* e *"gastos em imóveis de terceiros"*, estão alicerçadas em fortes elementos de prova, coligidos em árduo e competente trabalho fiscal.

Todas as fraudes observadas na contabilidade, seja para subtrair recursos da empresa para terceiros, seja para gerar despesas fictícias, foram perpetradas de forma absolutamente dolosa, dirigida a um fim específico, qual seja, impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, nos exatos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64; acresça-se o conluio entre todos os apontados, conforme o disposto no art. 73 do mesmo diploma legal. Note-se que a conduta de cada um dos responsáveis pelas fraudes praticadas foi perfeitamente delineada, conforme pudemos observar, tanto no Termo de Verificação Fiscal, quanto no Acórdão Recorrido.

Assim, também neste ponto, nego provimento ao recurso.

3) Da cumulação da multa isolada com a multa de ofício

Alega a Recorrente que a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício é uma duplicação da penalidade, inadmissível no ordenamento jurídico vigente.

Em relação a este ponto, nego provimento ao recurso, mesmo sabedor da posição da Turma e respeito, que é contrária ao meu entendimento. Assim, mantenho a posição que venho adotando em meus votos para declarar a possibilidade de coexistência da imposição tanto da multa de ofício proporcional quanto da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas, haja vista a nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/95, introduzida pela Lei nº 11.488/2007.

Neste tema, perfilo com os que pensam estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, vez que, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada, exigência que transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período anual.

Historicamente, a matéria foi tratada, de prefácio, no art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (DOU 22/01/2007), convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração substancial nos dispositivos no que tange à hipótese de incidência e à base de cálculo da penalidade em apreço.

O objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive) foi o de assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário e reconhecer que a base de cálculo da multa isolada sempre foi, mesmo antes das alterações legislativas, o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga.

Nesse contexto, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência MP 351, de 2007 e da Lei nº 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto e menos gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) apenas veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória.

Sob a vigência da redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei nº 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, ***e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas***, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.

Tem-se assim que a **multa isolada em questão, que decorre da falta ou insuficiência de pagamento mensal das estimativas devidas no curso do ano-calendário**, é aplicada em função do descumprimento de uma obrigação tributária acessória (falta de recolhimento de antecipações obrigatórias), e é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Não é demais lembrar que a obrigação tributária principal, na definição da doutrina, é a “obrigação de dar” (pagar) o tributo devido, ou seja, é o “*dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei*”¹, enquanto as obrigações acessórias revestem-se de clara natureza de “obrigação de fazer” e “obrigação de não fazer”, vale exprimir, são, como o próprio nome diz, “acessórias ao principal”, que é o compromisso do contribuinte pagar o encargo tributário devido, constituindo-se, no fundo, em “*obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais*”².

Neste raciocínio, a estimativa mensal não pode ser considerada propriamente um “tributo” devido, a ser extinto, por pagamento (modalidade de extinção da obrigação e do crédito tributário, prevista no art. 156, I do CTN), mas apenas uma “antecipação estimada” do tributo, ***a ser apurado como devido, ou não***, ao final do período de apuração, que é devida e **deve ser recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja: o Lucro Real Anual.**

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 306-307.

² ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*, 4ª. ed. São Paulo: Método, 2010.

Pois bem, justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo) é que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, requisito imperativo, nos termos da legislação em vigor.

O único instrumento de que dispõe o Fisco para sancionar o descumprimento do dever de antecipar o IRPJ/CSLL devidos mensalmente pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real Anual, é a aplicação da multa isolada.

Conclui-se daí que, além de distintas naturezas jurídicas, são completamente autônomas as obrigações tributárias, relativas às antecipações mensais devidas a título de estimativas, e as relativas ao IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração anual, e tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período, de modo que a multa isolada é sempre exigível, desde que apurada falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, sendo irrelevante a apuração de tributo devido no ajuste anual.

Nesta linha, cumpre observar que não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF nº 105, por se referir, esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior ao advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Assim, é forçoso negar-se provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas no período de 2009 a 2012. Por conseguinte, consequentemente, nego provimento ao recurso voluntário relativo a esta matéria.

Da Responsabilidade Solidária

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente nada acresceu ao que já havia argumentado quando da impugnação a respeito da imputação de responsabilidade solidária pelo crédito tributário ao Sr. OSVALDO TERUO SHIBATA (CPF 524.523.878-00), às Sras. CLEUSA DA CONCEIÇÃO RODRIGUES SHIBATA (CPF 280.088.988-87), LUCY LEICO SHIBATA INOUE (CPF 791.959.898-20), e ROSA FERNANDES MARQUES (CPF 271.945.608-01), bem assim a firma individual por essa última titulada (CNPJ 12.570.950/0001-30).

Genericamente, aduz que o acórdão recorrido continua a "*observar suposições vazias e imputação de responsabilidade aos sócios e terceiros, sem, contudo relacionar qualquer ato dessas pessoas com eventual fato gerador que fez nascer a tributária*" (sic). Ainda, em relação à Autoridade Fiscal, alega que "*seu trabalho apresenta acusações infundadas, repleta de presunções, e sem o rigor técnico que o caso reclama*".

Também reclama a exigência de ato doloso praticado pelos sócios e terceiros para que lhes seja imputada a responsabilidade pelo crédito tributário. No caso, a Autoridade Fiscal não teria apontado qual a colaboração de cada pessoa com eventuais ilícitos fiscais.

No caso das sócias, as Sras. CLEUSA DA CONCEIÇÃO RODRIGUES SHIBATA e LUCY LEICO SHIBATA INOUE, tendo sido indicadas pela Fiscalização como sócias de direito, e não de fato, não poderiam figurar no pólo passivo da obrigação tributária pois não teriam praticado nenhum ato de gestão, não possuindo qualquer relação com o fato gerador.

Quanto à Sra. ROSA FERNANDES MARQUES e a empresa sob sua titularidade, não caberia sua responsabilização, pois, apesar de terem cedido suas contas correntes para uso do frigorífico, toda a movimentação financeira que circulou por essas contas foi devidamente contabilizada pela Contribuinte. Também não teria sido apontado pela Fiscalização nenhuma conduta específica dessas pessoas que tivesse relação com a ocorrência do fato gerador.

Retirei do Termo de Verificação Fiscal (a partir das e-fls. 7.440) várias passagens, constantes do tópico especificamente aberto para tratar da responsabilidade tributária dos sócios e de terceiros, que vão nos ajudar a tomar uma posição a respeito das alegações da Recorrente. Vejamos, então:

O Srº Osvaldo é legalmente casado com a sócia Srª Cleusa e é também irmão da sócia Srª Lucy Leico Shibata Inoue.

Em vários documentos obtidos durante a fiscalização, foi esclarecido que a Srª Rosa Fernandes Marques possui união estável com o Srº Osvaldo Teruo Shibata, mesmo continuando legalmente casado com a Srª Cleusa. Em consulta ao sistema CPF verificou-se que inclusive a Srª Rosa possui dois filhos: Paulo Henrique Marques Shibata (nascido em 20/09/1996) e Osvaldo Teruo Shibata Junior (nascido em 09/04/2012). Conforme diversos documentos juntados, inclusive procurações passadas em cartório pela Srª Rosa ao Srº Osvaldo e até mesmo as intimações encaminhadas para o casal, confirmam que moram no mesmo endereço.

A Srª Rosa Fernandes Marques forneceu duas contas bancárias em seu nome para as movimentações financeiras do frigorífico e transferiu poderes para que o Srº Osvaldo atuasse como procurador para movimentar tais contas.

Conforme Instrumento Particular de Constituição da Sociedade por Quotas de Responsabilidade Ltda, datado de 04/02/1992, a empresa Frigorífico Avícola Guarantã Ltda foi constituída pelos sócios Srºs Osvaldo Teruo Shibata, Iochinori Inoue e José Roberto Torelli.

Em 03/05/1995 foi efetuada a terceira alteração contratual da empresa, ocasião em que se retiraram da sociedade os sócios Srºs Osvaldo Teruo Shibata, Iochinori Inoue e José Roberto Torelli, e foram admitidas as sócias Srªs Lucy Leico Shibata Inoue e Cleusa da Conceição Rodrigues Shibata, esposas do ex-sócios Srº Iochinori e do Srº Osvaldo respectivamente.

Na retirada do Srº Osvaldo e admissão da Srª Cleusa na sociedade, o Srº Osvaldo cedeu e transferiu as suas quotas de capital, por doação, à Srª Cleusa.

A cláusula III do Contrato Social da empresa, presente tanto na Consolidação do Contrato em 11/04/1997, quanto na Consolidação de Sociedade Ltda em 26/07/2011, abaixo copiadas, tratam da gerência e administração da sociedade:

CLÁUSULA III : Gerência

Usarão e exercerão a gerência, ambas as sócias, devendo assinar sempre em conjunto nos negócios que digam respeito aos interesses sociais, sendo-lhes vetado o uso para fins estranhos tais como endosso de favores, carta de fiança, avais e outros documentos análogos a sociedade, ficando responsável individualmente a sócia infratora pelo compromisso contraído fora dos interesses da sociedade.

CLÁUSULA – III**DA ADMINISTRAÇÃO**

Usarão e exercerão a administração, ambas as sócias, devendo assinar sempre em conjunto nos negócios que digam respeito aos interesses sociais, sendo-lhes vetado o uso para fins estranhos tais como endosso de favores, carta de fiança, avais e outros documentos análogos a sociedade, ficando responsável individualmente a sócia infratora pelo compromisso contraído fora dos interesses da sociedade.

Formalmente a empresa seria administrada/gerenciada em conjunto pelas duas sócias, “*devendo assinar sempre em conjunto nos negócios que digam respeito aos interesses sociais (...)*”.

Outro destaque a ser feito das cláusulas acima reproduzidas no que se refere ao poder de administração da empresa é que “*sendo-lhes vetado o uso para fins estranhos tais como endosso de favores, carta de fiança, avais e outros documentos análogos a sociedade, ficando responsável individualmente a sócia infratora pelo compromisso contraído fora dos interesses da sociedade*”.

Mas o que se constatou no procedimento fiscal é que de fato o Srº Osvaldo Teruo Shibata é que estava a frente dos negócios da empresa, atuando como diretor da empresa, atuando com excesso de poder, infração ao contrato social (cláusula III) e ainda praticando as fraudes já discutidas neste relatório, com a conivência das sócias obviamente.

Conforme se constatou, e fica evidente nos documentos juntados aos autos, o Srº Osvaldo apesar de ter cedido suas cotas por doação à sua cónyuge Srª Cleusa, continuou comandando a empresa com mais poderes que as próprias sócias, não sendo forçoso afirmar que ele continuou como “sócio de fato” do empreendimento, tendo em vista os diversos benefícios obtidos na gestão da empresa (tanto benefícios financeiros, como a disposição de toda a estrutura industrial do frigorífico para abate de sua produção rural).

Da diligência efetuada na empresa no dia 11/09/2013, foi feito o seguinte relato sobre a administração da empresa (o relatório foi encaminhado para ciência e manifestação do contribuinte e encontra-se anexo aos autos):

Quanto à direção e administração da empresa foi nos esclarecido que, apesar da Srª Cleusa ser a representante legal, constando do contrato social e assinando pela empresa, as decisões e administração dos negócios do frigorífico ficam a cargo do Srº Osvaldo Teruo Shibata. Tal fato foi confirmado pelo Srº Fábio, Srº Elias e Srª Cleusa. Inclusive, a Srª Cleusa disse que possui outra atividade profissional, que é a de psicóloga, mas passa pela empresa diariamente. A Srª Cleusa disse ainda que apesar de a direção da empresa ser feita pelo Srº Osvaldo, ela tem conhecimento das decisões tomadas (mesmo porque é ela que assina os documentos da empresa). Foi nos dito ainda que o Srº Osvaldo não estava na empresa, pois havia viajado.

Nas diligências efetuadas junto aos principais clientes do contribuinte, os mesmos foram intimados a informar as pessoas da diretoria do Frigorífico Avícola Guarantã Ltda com as quais eram feitas as negociações e contatos comerciais. Os fatos questionados se referiam ao período de 2008 a 2012.

Diversos clientes foram categóricos em informar o nome do Srº Osvaldo Teruo Shibata, sendo que nenhum dos clientes diligenciados informaram o nome de qualquer uma das sócias.

Pelas respostas dos diversos clientes fica evidente que de fato o Srº Osvaldo Teruo Shibata era quem exercia a direção do frigorífico, tomando as decisões e assumindo compromissos e obrigações e direitos como representante da empresa. Veja que na resposta acima, o Srº Osvaldo tinha papel importante até nas questões operacionais diárias do frigorífico.

Inclusive através das diligências efetuadas nos clientes foram obtidos diversos documentos onde o Srº Osvaldo Teruo Shibata aparece como signatário representante do Frigorífico Avícola Guarantã Ltda, como diretor da empresa, sendo que em muitos casos assinando tais documentos isoladamente.

Abaixo foram copiados apenas trechos dos documentos originais que se encontram integralmente juntados aos autos.

(...)

Cabe aqui fazer um pequeno parêntese, apenas para consignar que a administração efetiva da sociedade era, de fato, realizada pelo Sr. OSVALDO SHIBATA, circunstância que nunca foi negada pela Recorrente, seja em sede de impugnação, seja no presente recurso voluntário. Continunado com a exposição do TVF:

No documento “Autorização de Pagamento” abaixo copiado, o Srº Osvaldo assina como produtor rural e como diretor do frigorífico (observe o carimbo com seu nome e cargo de diretor do frigorífico), autorizando que a empresa Via Rio Preto pague as suas compras de pintinhos (despesas particulares de sua atividade rural) efetuadas junto a “Granja Econômica Avícola Ltda”, com valores devidos pela empresa Via Rio Preto ao Frigorífico Avícola Guarantã Ltda (há a cessão de créditos de direito do frigorífico para o pagamento de despesa estranha à atividade da empresa). Neste documento há a anuência da sócia do frigorífico Srª Cleusa da Conceição Rodrigues Shibata:



Na diligência na empresa “Via Rio Preto Abatedouro Ltda” foram obtidos diversos “Termos de Quitação de Contas Correntes entre Fornecedores”, onde o diretor do frigorífico Srº Osvaldo Teruo Shibata, assina como representante do frigorífico dando quitação das dívidas que a empresa Via Rio Preto tem junto ao Frigorífico Avícola Guarantã Ltda, em contrapartida a quitação das dívidas que ele mesmo (Srº Osvaldo) tem perante a empresa Via Rio Preto. No caso abaixo copiado, há quitação ainda das dívidas de sua filha Fernanda Rodrigues Shibata perante a empresa Via

Rio Preto, utilizando-se também das cessões de créditos que o Frigorífico Avícola Guarantã Ltda tinha junto a empresa Via Rio Preto. Diversos termos de quitação foram obtidos na diligência, sendo que apenas em alguns há a assinatura de uma das sócias do frigorífico (todos os documentos estão juntados aos autos):



Outro fato relevante é que a própria movimentação financeira do frigorífico através de contas bancárias da Sr^a Rosa Fernandes Marques, era feita através do diretor do frigorífico Sr^o Osvaldo Teruo Shibata, que possuía procuração da Sr^a Rosa para movimentar as contas.

Deve ser destacado que as próprias sócias não tinham poderes para movimentar os recursos financeiros da empresa.

Segue cópia da procuração através da qual o Sr^o Osvaldo efetuava a movimentação financeira do frigorífico, conforme escriturada na contabilidade da empresa, através das contas bancárias da Sr^a Rosa (documento juntado aos autos):

(...)

Ainda como se constatou as ações do Sr^o Osvaldo revelam que de fato ele agiu como o verdadeiro “dono” do frigorífico, dando quitações de dívidas dos clientes perante o frigorífico, assumindo direitos e deveres do frigorífico através de contratos, fazendo negociações comerciais do frigorífico, movimentando os recursos financeiros, etc.

Como se observa nos diversos documentos exemplificados acima (e demais juntados aos autos) importantes relações do frigorífico com terceiros eram feitas diretamente com o Sr^o Osvaldo, sendo que as sócias aparecem muito pouco nessas relações. Tal fato revela clara infração ao contrato social, em especial à cláusula III do Contrato Social, já citado anteriormente.

Constatou-se ainda que o Srº Osvaldo Teruo Shibata valendo-se da sua posição de administrador, diretor e gestor financeiro do frigorífico, além de cometer infração de lei e ao contrato social da empresa, também agiu com excesso de poderes na medida que autorizava pagamentos de despesas estranhas aos interesses sociais da empresa com recursos financeiros da empresa, seja através das próprias contas bancárias seja através de cessão de créditos que a empresa possuía junto aos clientes (ex: pagamentos através da empresa Via Rio Preto Abatedouro Ltda já devidamente explicado), e ainda não há como isenta-lo de sua responsabilidade pelas fraudes contábeis e fiscais apuradas nesta fiscalização, sendo ele quem de fato administrava a empresa e ainda **sendo o principal responsável pela confusa movimentação financeira da empresa que geraram as condições para as fraudes detectadas**, e através da qual ficou ainda demonstrado a verdadeira “confusão patrimonial” ocorrida entre frigorífico, atividade rural do Srº Osvaldo e a atividade comercial através da “empresa individual” Rosa Fernanda Marques.

As sócias Srª Cleusa da Conceição Rodrigues Shibata e Srª Lucy Leico Shibata Inoue eram totalmente coniventes com as ações do Srº Osvaldo, justificado pelos relacionamentos familiares entre as partes e os benefícios mútuos atingidos (por exemplo os diversos recursos financeiros destinados aos seus familiares conforme já discutido).

De fato, as Srª Cleusa e Srª Lucy, sendo as sócias de direito e com responsabilidade explícita na cláusula III do contrato social, no mínimo foram omissas em suas responsabilidades de zelar pelo bom cumprimento do contrato social e pelos interesses legítimos da sociedade.

Ainda conforme a diligência na sede da empresa realizada em 11/09/2013 (trecho do relatório já copiado acima), a sócia Cleusa informou que todas as decisões do Srº Osvaldo eram de seu conhecimento, mesmo porque diversos documentos eram também por ela assinados.

O que se constatou é que de fato a administração da empresa e dos negócios sempre continuou sendo feita pelo Srº Osvaldo e as sócias cumpriam o “papel das representantes legais” da empresa perante os órgãos públicos e alguns terceiros.

O fato de o Srº Osvaldo se utilizar de recursos do frigorífico, seja através de cessão de créditos de direito do frigorífico, seja através das contas bancárias de utilização do frigorífico, para pagamentos de despesas particulares, já é uma primeira evidência da “confusão patrimonial” que se estabeleceu entre os negócios particulares do Srº Osvaldo e os negócios do contribuinte (frigorífico) o que reforça mais ainda a responsabilidade da pessoa física do Srº Osvaldo Teruo Shibata.

A “confusão patrimonial” fica explícita nos “Termos de Quitação de Contas Correntes entre Fornecedores” e nas “Autorizações de Pagamentos”, nos quais ao mesmo tempo ele representa os interesses de sua pessoa física (produtor rural) e os interesses da empresa (frigorífico), e de forma arbitrária autoriza que seus débitos como produtor rural perante terceiros sejam quitados com recursos de direito do frigorífico, sem qualquer ressarcimento dos recursos ao frigorífico.

Dada a relevância do volume de pagamentos sem causa ou operações não comprovadas, através dos quais tanto o Srº Osvaldo, quanto a Srª Rosa Fernandes Marques, as sócias Srª Cleusa e Srª Lucy (essas últimas através de seus familiares), receberam recursos financeiros do frigorífico, também há a evidência da “confusão patrimonial” estabelecida.

Como já foi relatado, o Srº Osvaldo, na qualidade de produtor rural, foi fornecedor de aves vivas para o frigorífico no ano de 2010. Nos anos seguintes analisados (2011 e 2012) constatou-se através das notas fiscais eletrônicas do SPED que o Srº Osvaldo passou a fornecer frangos vivos para outras empresas, sendo as mais

relevantes as relacionadas no quadro abaixo (valores de vendas de aves efetuadas para as empresas relacionadas):

Notas Fiscais Eletrônicas de Entrada					
Fornecedor: Osvaldo Teruo Shibata CNPJ 08.554.764/0001-30 (Produtor Rural)					
Entrada/Saída	Nome do Contribuinte	CNPJ	Ano da Emissão	Descrição NCM	Valor dos Itens
Entrada	FABIO YOSHINORI INOUE EPP	04.947.932/0001-05	2011	Galos, galinhas, patos, gansos.	1.664.217,30
Entrada	FABIO YOSHINORI INOUE EPP	04.947.932/0001-05	2012	Galos, galinhas, patos, gansos.	1.272.125,00
Entrada	JOAO MAESTRE DE MENEZES ME.	10.984.816/0001-50	2011	<N/D>	251.840,00
Entrada	JOAO MAESTRE DE MENEZES ME.	10.984.816/0001-50	2012	Galos, galinhas, patos, gansos.	297.255,00
Entrada	ROSA FERNANDA MARQUES	12.570.950/0001-30	2011	Galos, galinhas, patos, gansos.	8.192.941,10
Entrada	ROSA FERNANDA MARQUES	12.570.950/0001-30	2012	Galos, galinhas, patos, gansos.	8.895.951,42

As empresas relacionadas no quadro acima possuem as seguintes peculiaridades:

- 1- Fábio Yoshinori Inoue – EPP, CNPJ 09.947.932/0001-05: empresa em nome de Fábio Yoshinori Inoue que é filho da sócia Lucy Leico Shibata Inoue e sobrinho do Srº Osvaldo. Em consulta ao sistema SINTEGRA a empresa encontra-se na situação “suspensão” desde 03/05/2013;
- 2- João Maestre de Menezes – ME, CNPJ 04.947.932/0001-05: empresa em nome de João Maestre de Menezes que é ex-funcionário do frigorífico, e a empresa foi constituída no mesmo endereço onde mora a sócia Cleusa da Conceição Rodrigues Shibata (inclusive correspondência encaminhada para a empresa foi recebida pela Srª Cleusa – documento juntado aos autos). Em consulta ao sistema SINTEGRA a empresa encontra-se na situação “inapto” desde 25/04/2013;
- 3- Rosa Fernanda Marques, CNPJ 12.570.950/0001-30: **empresa individual** em nome de Rosa Fernandes Marques que é companheira do Srº Osvaldo Teruo Shibata. Em consulta ao sistema SINTEGRA encontra-se na situação “ativo”. O nome fantasia da empresa é “Distribuidora Noroeste”, se assemelhando à marca de propriedade do frigorífico “Frangos Noroeste”.

Em consulta à contabilidade do contribuinte (frigorífico) verificou-se que as essas 03 (três) empresas se utilizavam dos serviços de abate do Frigorífico Avícola Guarantã Ltda para abater as aves adquiridas principalmente do produtor rural Osvaldo Teruo Shibata, conforme balancetes da contabilidade do frigorífico dos anos de 2011 e 2012:

(...)

Foi constatado ainda que o **Srº Osvaldo também assinava documentos como representante da pessoa jurídica Rosa Fernanda Marques e ainda movimentava a conta bancária utilizada pela PJ Rosa Fernanda Marques (conta “0394.13.000675-0” conforme já demonstrado anteriormente neste termo)**, ficando evidente que assim como ocorre com o frigorífico, o Srº Osvaldo é que de fato administra a empresa individual “Rosa Fernanda Marques”.

Constata-se pela contabilidade da empresa que já a partir de 2011 o frigorífico passou a ter mais receitas de prestação de serviços de abate do que receitas de vendas de sua produção, o que fica evidenciado justamente pelo fato de os 04 principais clientes relacionados utilizarem o frigorífico somente para prestação de serviço de abate e assim efetivamente os produtos do frigorífico passaram ser comercializados através dessas empresas, sendo que das 03 empresas somente a

empresa individual “Rosa Fernanda Marques” ou “Distribuidora Noroeste” (nome fantasia assemelhado ao nome fantasia “Frango Noroeste” utilizado pelo Frigorífico Avícola Guarantã Ltda) permaneceu no mercado (as demais estão suspensas/inaptas por ato do fisco estadual).

Uma observação importante extraída dos balancetes acima é de que as 03 empresas familiares sempre ficaram ao final dos períodos em análise devendo significativos valores ao frigorífico. **A empresa Rosa Fernandes Marques por exemplo no ano de 2012 só pagou ao frigorífico 26% do valor que devia em virtude das prestações de serviços efetuados pelo frigorífico naquele ano.**

Fica evidente que as 03 empresas foram constituídas para servir diretamente ao Srº Osvaldo, uma vez que deixando de fornecer aves diretamente para o frigorífico, o Srº Osvaldo passou então a se utilizar da estrutura do frigorífico para abater as aves de sua produção rural através das 03 empresas citadas.

Constatou-se ainda que tanto a pessoa física Rosa Fernandes Marques (através de outras contas distintas daquelas utilizadas pelo frigorífico) quanto a empresa “Rosa Fernanda Marques” (ou “Distribuidora Noroeste”) também passaram a receber consideráveis recursos financeiros que eram de direito do frigorífico (como exemplo aqueles provenientes de prestação de serviço do frigorífico para a empresa “Via Rio Preto Abatedouro Ltda”), conforme planilhas anexas ao Termos de Constatação e Intimação Fiscal nº 13 e 17, comprovado inclusive com cópias dos depósitos nas contas da empresa “Rosa Fernanda Marques” efetuados pela empresa Via Rio Preto Abatedouro Ltda.

Este complexo de atividades intimamente ligadas criadas em torno do Frigorífico Avícola Guarantã Ltda, do produtor rural Osvaldo Teruo Shibata e das 03 empresas **(notadamente a “Distribuidora Noroeste” em nome da Srª Rosa)**, as contas bancárias em nome de terceiros utilizadas pelo frigorífico, os pagamentos sem causa em favor de terceiros (incluindo-se aqui as transferências de recursos financeiros para contas bancárias particulares da Srª Rosa Fernandes Marques), as “autorizações de pagamento” e “termos de quitação” utilizando-se do instituto de “cessão de créditos” em favor de terceiros, reforça mais ainda a “confusão patrimonial”, ficando evidente o interesse comum do diretor Srº Osvaldo Teruo Shibata nos resultados das atividades da empresa, uma vez que **os recursos recebidos pela empresa eram utilizados em benefício de suas atividades particulares e a própria estrutura industrial estava à sua disposição para realizar o abate de suas aves.**

Quanto à Srª Rosa Fernandes Marques o que se constatou é que houve um considerável aumento de seu patrimônio pessoal, incluindo-se os bens de sua “empresa individual”, sem a comprovação da correspondente capacidade econômica, ao mesmo tempo em que suas contas bancárias e sua própria “empresa individual” passaram a receber consideráveis recursos financeiros do Frigorífico Avícola Guarantã Ltda.

Como já dito, a Srª Rosa Fernandes Marques possui união estável com o Srº Osvaldo Teruo Shibata há vários anos conforme diversos esclarecimentos prestados durante a fiscalização e conforme declarado nas DIRPFs da Srª Rosa.

Foram constatadas diversas informações inconsistentes e com falta de respaldo em documentos comprobatórios, nas DIRPFs da Srª Rosa Fernandes Marques, que demonstram que ela não tinha capacidade econômica para aquisição dos bens que constam em seu patrimônio declarado.

No Cadastro Nacional de Informações Sociais (CNIS) do INSS, consta apenas as seguintes ocorrências para a Srª Rosa Fernandes Marques:

1. de 22/11/1994 a 19/02/1997 – vínculo empregatício (tipo domestic CBO 505) tendo como empregador a pessoa física Nazaré da Silva Pardal;
2. de 01/06/1996 a 19/09/1996 – recebimento de benefício do INSS (auxílio doença);
3. de 20/09/1996 a 18/01/1997 – recebimento de benefício do INSS (salário maternidade);
4. a partir de 10/2010 aparece vinculada como contribuinte individual;
5. de 09/04/2012 a 06/08/2012 – recebimento de benefício do INSS (salário maternidade)

A Sr^a Rosa declarou em suas DIRPFs que teria recebido rendimentos da pessoa jurídica Frigorífico Avícola Guarantã Ltda, nos anos de 2006 a 2010, num total de R\$ 40.940,00.

Foi emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 2012-01155-08, para que o Frigorífico Avícola Guarantã Ltda informasse se houve no período de 2008 a 2010 pagamentos para a Sr^a Rosa Fernandes Marques, e qual o motivo dos pagamentos. Caso tivessem ocorridos os pagamentos, foi solicitado que fossem informados os valores pagos e respectivos documentos comprobatórios, inclusive constantes da escrituração contábil, previdenciária e trabalhista.

A resposta do frigorífico, datada de 08/04/2014, foi a seguinte:

Item 2 – Pagamentos para à Sra. Rosa Fernandes Marques. Não houve pagamentos nos de 2008 a 2010 à Sra. Rosa Fernandes Marques.

Ou seja, **oficialmente** a Sr^a Rosa Fernandes Marques não recebeu do frigorífico nem mesmo os R\$ 40.940,00 declarados em suas DIRPFs, porém como foi provado neste procedimento fiscal, **suas demais contas (aquelas não utilizadas para movimentação financeira do frigorífico)** receberam relevantes depósitos do frigorífico (à margem da contabilidade/pagamentos sem causa), inclusive maiores que aqueles informados em suas DIRPFs, e como foi esclarecido pelo próprio frigorífico não havia qualquer vínculo empregatício ou de prestação de serviços do frigorífico com a Sr^a Rosa.

A Sr^a Rosa declarou em suas DIRPFs ter recebido diversos recursos financeiros de pessoas físicas durante o período de 2008 a 2012. Foi aberto diligência na pessoa física Rosa Fernandes Marques e emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 2014-00344/01 para que a Sr^a Rosa esclarecesse por escrito, apresentando documentos hábeis para comprovação da origem dos rendimentos recebidos de pessoas físicas, forma de recebimento (depósitos, cheques, TEDs, etc), relação de pessoas que efetuaram os pagamentos (nome e CPF) e outros esclarecimentos que julgasse pertinentes. No período de 2008 a 2012 ela declarou ter recebido R\$ 176.200,00 de pessoas físicas.

A intimação foi recebida pela Sr^a Rosa em 16/07/2014 e até hoje (decorridos cerca de 04 meses) ela não atendeu à intimação.

A Sr^a Rosa ainda declarou em suas DIRPFs ter recebido recursos financeiros decorrentes de empréstimos contraídos do seu contador Sr^o Armando Shibata (parente do Sr^o Osvaldo) cujo saldo da dívida em 31/12/2011 era de R\$ 20.000,00.

Declarou também ter recebido recursos financeiros decorrentes de empréstimos contraídos de seu companheiro Srº Osvaldo Teruo Shibata cujo saldo da dívida em 31/12/2011 era de R\$ 30.000,00.

Ainda na DIRPF 2011 ac 2010, a Srª Rosa declarou ter adquirido um automóvel HONDA Civic 2010, cujo valor pago no ano de 2010 foi de R\$ 54.300,00, através de recursos do seu companheiro Osvaldo Teruo Shibata.

Referente aos empréstimos declarados, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 2014- 00344/01, onde a Srª Rosa foi intimada a comprovar a efetiva entrega do numerário e a origem dos recursos supridos (documentos bancários tanto do supridor quanto do suprido), coincidente em datas e valores.

A intimação foi recebida pela Srª Rosa em 16/07/2014 e até hoje (decorridos cerca de 04 meses) ela também não atendeu à intimação.

Ou seja, para todos os rendimentos declarados pela Srª Rosa nas DIRPFs até o ano de 2012 não há origem comprovada, inclusive ficou constatado contradição entre a informação do próprio frigorífico e a que a Srª Rosa fez em suas DIRPFs sobre recebimentos de recursos do frigorífico. No ano de 2012 a Srª Rosa declarou ter recebido de sua empresa individual apenas o valor total de R\$ 8.009,00.

Quanto aos empréstimos e diversos recebimentos de recursos de pessoas físicas, também fica claro que tais valores foram inseridos nas DIRPFs, assim como os rendimentos do frigorífico, apenas para dar suporte à variação patrimonial ocorrida no período, sendo que até 2009 ela não possuía nenhum bem e ao final de 2012 possuía diversos bens declarados.

É evidente portanto que não tendo a Srª Rosa Fernandes Marques capacidade econômica para aquisição dos bens declarados em suas DIRPFs, todos os bens foram adquiridos com recursos provenientes do Srº Osvaldo Teruo Shibata (por exemplo a própria Srª Rosa já havia declarado em sua DIRPF que o veículo HONDA 2010 tinha sido adquirido com recursos de seu companheiro Srº Osvaldo), e ainda através da “confusão patrimonial” estabelecida pelo Srº Osvaldo em torno das movimentações financeiras das contas utilizadas pelo frigorífico.

Um importante fato deve ser registrado: os bens das sócias e do diretor Srº Osvaldo, em função das diversas dívidas do frigorífico (trabalhistas, tributárias, previdenciárias, etc), encontram-se gravados com diversas penhoras, e a Srª Rosa Fernandes Marques passa então a ter importância justamente pelo fato de que através dela o Srº Osvaldo passa a “blindar” parte do patrimônio familiar. É o que fica evidente com a aparente estagnação patrimonial das sócias e do diretor, que “andam a pé” (apenas a Srª Lucy possui um veículo corsa popular 1998), ao mesmo tempo que a Srª Rosa e sua empresa individual possuem a sua disposição diversos automóveis, inclusive de luxo, sendo que só no ano de 2013 e 2014 a “Srª Rosa” e sua empresa individual adquiriram 05 veículos zero quilômetro, inclusive 03 caminhonetes e um Honda Civic, conforme comprova o cadastro RENAVAM.

Enquanto as sócias e o diretor possuem seus bens gravados com diversas penhoras, a Srª Rosa também adquire 03 terrenos em 2010 e um imóvel rural em meados de 2013, todos sem qualquer reserva. Inclusive os terrenos pela Srª Rosa foram adquiridos da Srª Áurea Eiko Shibata, irmã da sócia Srª Lucy e do diretor Srº Osvaldo.

Fica ainda evidente o conluio da Srª Rosa com o seu companheiro Srº Osvaldo na condução dos diversos negócios, haja vista a abertura de diversas contas em seu nome com a constituição do Srº Osvaldo como seu procurador, e inclusive criando a empresa individual “Rosa Fernanda Marques” ou “Distribuidora Noroeste” para atender aos interesses do Srº Osvaldo e também confiando a ele a administração dos

negócios referente à sua empresa individual, como fica comprovado no “Termo de Quitação de Contas Correntes entre Fornecedores” abaixo reproduzido, no qual o Srº Osvaldo assina o termo como representante da empresa “Rosa Fernanda Marques”.

A empresa individual criada em nome da Srª Rosa Fernandes Marques (CNPJ 12.570.950/0001- 30), nome fantasia “Distribuidora Noroeste” (semelhante à marca comercial do frigorífico “Frango Noroeste”) possui como atividade o comércio atacadista de carnes e derivados. A empresa adquire frangos vivos principalmente do produtor rural Osvaldo Teruo Shibata e encaminha para abate no Frigorífico Avícola Guarantã Ltda, e os produtos retornados do abate são comercializados. Fica evidente que a empresa foi criada para fazer o elo entre o produtor rural e o frigorífico. A empresa em nome da Srª Rosa passou também a receber consideráveis recursos financeiros do frigorífico, sem qualquer justificativa. Se verificou ainda que o Srº Osvaldo também representava a empresa da Srª Rosa perante terceiros (vide Termo de Quitação a seguir) e ainda movimentava a conta da “empresária individual”.

Fica claro a configuração do grupo econômico (produtor rural, frigorífico e comércio atacadista), inclusive sob a mesma direção. Fica evidente novamente a “confusão patrimonial” e o interesse comum.

Através dos “termos de quitação” e “autorizações de pagamentos”, ficou comprovado que os recursos financeiros do Frigorífico Avícola Guarantã Ltda também passaram a ser desviados para a empresa “Rosa Fernanda Marques” (o que está provado nos documentos que foram obtidos na diligência na empresa Via Rio Preto Abatedouro Ltda, cuja consolidação de valores está na planilha anexa ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 17. Os documentos estão juntados aos autos).

(...)

O contribuinte foi intimado a esclarecer sobre os pagamentos em favor da empresa “Rosa Fernanda Marques” nos Termos de Constatação e Intimação Fiscal nº 13 e 17, **porém o contribuinte não prestou os esclarecimentos e nem apresentou qualquer documento que justificasse tais pagamentos.**

O resultado mais óbvio do conluio da Srª Rosa Fernandes Marques com o Srº Osvaldo Teruo Shibata na condução das diversas atividades, inclusive na direção do Frigorífico Avícola Guarantã Ltda, é o compartilhamento dos benefícios patrimoniais advindos dos negócios, reforçado pelo fato da existência da união estável do casal.

Fica evidente que a Srª Rosa Fernandes Marques é interposta pessoa do Srº Osvaldo, fornecendo suas contas e sua “empresa individual” para os negócios do Srº Osvaldo, seja em relação ao frigorífico, seja em relação à atividade rural, seja em relação às atividades comerciais de vendas de produtos industrializados pelo frigorífico, uma vez que o frigorífico passou a comercializar seus produtos através da referida empresa individual (não é coincidência a empresa individual “Rosa Fernanda Marques” utilizar o nome fantasia “Distribuidora Noroeste” bastante semelhante ao nome fantasia do frigorífico “Frango Noroeste”).

Assim pelo tudo o que foi exposto, as sócias Cleusa da Conceição Rodrigues Shibata e Lucy Leico Shibata Inoue e também o diretor Osvaldo Teruo Shibata, pelas práticas de fraudes contábeis e fiscais (que por si só já configuram muito mais que infração à lei), infração a lei e contrato social, e excesso de poderes, são todos responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído de ofício neste

procedimento fiscal contra o contribuinte “Frigorífico Avícola Guarantã Ltda”, nos termos do art. 135, III, da Lei nº 5.172/66.

A condução dos negócios pelo Srº Osvaldo Teruo Shibata, em conluio com a Srª Rosa Fernandes Marques, envolvendo suas atividades particulares (atividade rural de criação de aves e empresa de comércio de carnes de aves e derivados), Frigorífico Avícola Guarantã Ltda, as contas bancárias do frigorífico (em nome da pessoa física Srª Rosa Fernandes Marques), as diversas transferências de recursos do frigorífico para as contas da Srª Rosa Fernandes Marques (distintas daquelas utilizadas pelo frigorífico) e para a conta da empresa “Rosa Fernanda Marques” (“Distribuidora Noroeste”), culminou em uma verdadeira **“confusão patrimonial”**, ficando evidenciado o **interesse comum em todas as atividades**, implicando inegavelmente em responsabilização do Srº Osvaldo Teruo Shibata, da Srª Rosa Fernandes Marques e da empresa individual “Rosa Fernanda Marques”, como responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído contra o contribuinte “Frigorífico Avícola Guarantã Ltda”, nos termos do art. 124, I, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional). Frisando-se que em função da união estável do casal, a Srª Rosa se beneficiou dos diversos negócios encabeçados pelo Srº Osvaldo, principalmente em termos de acréscimos patrimoniais transferidos diretamente para seu nome.

Segue a motivação individualizada para a responsabilização tributária dos envolvidos:

Osvaldo Teruo Shibata (CPF 524.523.878-00):

Na administração do Srº Osvaldo Teruo Shibata como diretor do Frigorífico Avícola Guarantã Ltda, ficaram constatadas diversas infrações à legislação tributária configuradas como fraudes contábeis e fiscais visando suprimir ou reduzir tributos.

Ficaram constatadas as fraudes na escrituração de fatos fictícios na contabilidade, dissimulando diversos pagamentos sem causa a terceiros e criando ativos, despesas e custos fictícios.

Foram constatadas ainda diversas despesas apropriadas de forma contrária às normas contábeis e fiscais, além de reiteradas infrações por diversos anos no que se refere a compensações de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores.

Através das ordens do Srº Osvaldo foram feitos diversos pagamentos a terceiros sem causa ou cujas operações não foram comprovadas, inclusive pagamentos em seu favor e em favor de familiares, como por exemplo pagamentos de despesas de sua atividade rural, em favor de sua companheira e filha. Tais pagamentos sem justificativas, revelaram benefícios patrimoniais particulares em detrimento dos interesses sociais do Frigorífico Avícola Guarantã Ltda e foram em grande parte responsáveis pelos vultosos valores fictícios transferidos da conta “caixa” para o ativo fictício “imobilizado em andamento”.

O Srº Osvaldo isoladamente representava o frigorífico assumindo obrigações e direitos, assim como transferindo direitos do frigorífico a terceiros (por exemplo através de cessões de créditos e de ordens de pagamento) contrariando nitidamente as cláusulas do contrato social do Frigorífico Avícola Guarantã Ltda (notadamente a cláusula III do contrato social que trata da gerência e administração da empresa).

Além das infrações às leis contábeis e fiscais (fraudes), excesso de poder e infração do contrato social, que coloca o Srº Osvaldo como responsável nos termos do art. 135 inciso III da Lei nº 5.172/66, ficou claro também o enquadramento da responsabilidade do Srº Osvaldo Teruo Shibata no art. 124 inciso I da Lei nº 5.172/66, pelos motivos a seguir.

Na gestão do Srº Osvaldo ficou evidente o interesse comum nos resultados do frigorífico, uma vez que houve uma verdadeira “confusão patrimonial” entre sua atividade rural, a empresa de comércio atacadista de carnes (empresa individual em nome de sua companheira “Rosa Fernanda Marques”) e o Frigorífico Avícola Garantã Ltda, configurando um grupo econômico, o que ficou evidenciado principalmente através das contas bancárias que receberam relevantes e constantes transferências de recursos financeiros do frigorífico para pagamentos das despesas de sua atividade rural e para suas contas de interesses pessoais em nome de sua companheira Srª Rosa Fernandes Marques e para a empresa individual “Rosa Fernanda Marques”, além do fato de que as empresas estavam sob a mesma direção do Srº Osvaldo.

Rosa Fernandes Marques (Pessoa Física CPF 271.945.608-01):

A Srª Rosa Fernandes Marques é companheira do diretor do frigorífico Srº Osvaldo Teruo Shibata, sendo que o casal possui relação de união estável a vários anos.

A Srª Rosa Fernandes Marques abriu diversas contas bancárias em seu nome, sendo que duas das contas bancárias foram utilizadas exclusivamente para a movimentação financeira do Frigorífico Avícola Garantã Ltda.

No procedimento fiscal ficou constatado que pelo menos em relação a três contas bancárias, a Srª Rosa passou procuração para que o Srº Osvaldo Teruo Shibata movimentasse tais contas.

Constatou-se que a Srª Rosa recebeu recursos financeiros do Frigorífico Avícola Garantã Ltda através de transferências bancárias para contas bancárias em seu nome e as quais não eram aquelas de utilização do frigorífico. O Frigorífico Avícola Garantã Ltda não apresentou qualquer justificativa para transferir tais recursos financeiros para as contas particulares da Srª Rosa.

A Srª Rosa abriu empresa individual (“Rosa Fernanda Marques”/“Distribuidora Noroeste”) em seu nome com atividade de comércio atacadista de carnes e derivados. Constatou-se que essa empresa foi criada para fazer o elo de ligação entre a atividade rural do Srº Osvaldo (criação de aves) e o Frigorífico Avícola Garantã Ltda (abate de aves), sendo que após a industrialização das aves pelo frigorífico, a empresa da Srª Rosa fazia a comercialização atacadista do produto (inclusive utilizando-se de nome fantasia assemelhado à marca do frigorífico “Frango Noroeste”), configurando um grupo econômico com interesses comuns (produtor rural, frigorífico e comércio atacadista), inclusive sob a mesma direção do Srº Osvaldo Teruo Shibata.

Constatou-se ainda que a empresa individual “Rosa Fernanda Marques” também recebeu recursos financeiros do Frigorífico Avícola Garantã Ltda através de transferências bancárias para suas contas, principalmente efetuadas pela Via Rio Preto Abatedouro Ltda e decorrentes de “cessões de créditos” de direito do Frigorífico Avícola Garantã Ltda. O Frigorífico Avícola Garantã Ltda não apresentou qualquer justificativa para transferir tais recursos financeiros para a empresa da Srª Rosa, através das “cessões de créditos”.

Não restam dúvidas de que a abertura de diversas contas em seu nome e da empresa individual, com poderes delegados para o Srº Osvaldo gerir tais recursos, criaram as condições para que se desenvolvesse a “confusão patrimonial” da movimentação financeira particular do casal (Rosa e Osvaldo), da empresa individual e a do frigorífico, gerando benefícios patrimoniais diretos tanto para a Srª Rosa (pessoa física e jurídica) quanto para o Srº Osvaldo, principalmente

considerando a frequência e a relevância das transferências bancárias para suas contas particulares e da empresa individual, configurando assim um grupo econômico e interesse comum nos resultados da atividade do Frigorífico Avícola Guarantã Ltda.

Rosa Fernandes Marques (Pessoa Jurídica CNPJ 12.570.950/0001-30):

A Sr^a Rosa abriu empresa individual (“Rosa Fernanda Marques”/“Distribuidora Noroeste”) em seu nome com atividade de comércio atacadista de carnes e derivados. Constatou-se que essa empresa foi criada para fazer o elo de ligação entre a atividade rural do Sr^o Osvaldo (criação de aves) e o Frigorífico Avícola Guarantã Ltda (abate de aves), sendo que após a industrialização das aves pelo frigorífico, a empresa da Sr^a Rosa fazia a comercialização atacadista do produto (inclusive utilizando-se de nome fantasia assemelhado à marca do frigorífico “Frango Noroeste”), configurando um grupo econômico com interesses comuns (produtor rural, frigorífico e comércio atacadista), inclusive sob a mesma direção do Sr^o Osvaldo Teruo Shibata.

Constatou-se ainda que a empresa individual “Rosa Fernanda Marques” também recebeu recursos financeiros do Frigorífico Avícola Guarantã Ltda através de transferências bancárias para suas contas, principalmente efetuadas pela Via Rio Preto Abatedouro Ltda e decorrentes de “cessões de créditos” de direito do Frigorífico Avícola Guarantã Ltda. O Frigorífico Avícola Guarantã Ltda não apresentou qualquer justificativa para transferir tais recursos financeiros para a empresa da Sr^a Rosa, através das “cessões de créditos”.

Não restam dúvidas de que a abertura de diversas contas em seu nome e da empresa individual, com poderes delegados para o Sr^o Osvaldo gerir tais recursos, criaram as condições para que se desenvolvesse a “confusão patrimonial” da movimentação financeira particular do casal (Rosa e Osvaldo), da empresa individual e a do frigorífico, gerando benefícios patrimoniais diretos tanto para a Sr^a Rosa (pessoa física e jurídica) quanto para o Sr^o Osvaldo, principalmente considerando a frequência e a relevância das transferências bancárias para suas contas particulares e da empresa individual, configurando assim um grupo econômico e interesse comum nos resultados.

Cleusa da Conceição Rodrigues Shibata (CPF 280.088.988-87) e Lucy Leico Shibata Inoue (CPF 791.959.898-20):

De acordo com a cláusula III do contrato social do Frigorífico Avícola Guarantã Ltda, que trata da gerência e administração da empresa, as sócias deveriam gerenciar e administrar conjuntamente a sociedade.

Ainda de acordo com a cláusula III seria vedado o poder de gerência para fins estranhos aos interesses da sociedade.

O que se verificou é que as sócias compartilharam a administração da empresa com o Sr^o Osvaldo Teruo Shibata (que possui laços familiares com as sócias, sendo conjugue da Sr^a Cleusa e irmão da Sr^a Lucy), que exercia a função de diretor do Frigorífico Avícola Guarantã Ltda, com amplos poderes, inclusive maiores que os das próprias sócias, pois detinha toda a movimentação financeira do frigorífico em suas mãos, principalmente através das contas de sua companheira Sr^a Rosa Fernandes Marques.

Em diligência na empresa, a sócia Cleusa disse que as decisões tomadas pelo diretor Osvaldo eram de seu conhecimento.

As sócias eram as representantes legais da sociedade e portanto assinavam e atestavam os documentos oficiais da sociedade, inclusive a escrituração contábil e

fiscal, não podendo de modo algum as sócias se eximirem da responsabilidade pelas infrações cometidas pela sociedade, seja pela ação ou até mesmo por omissão ou negligência no acompanhamento ou aprovação de medidas adotadas pelo diretor na administração compartilhada da empresa, ou até mesmo por conscientemente deixaram lacunas no poder a elas delegado pelo contrato social.

Foram constatadas diversas infrações à legislação tributária configuradas como fraudes contábeis e fiscais visando suprimir ou reduzir tributos.

Ficaram constatadas as fraudes na escrituração de fatos fictícios na contabilidade, dissimulando diversos pagamentos sem causa a terceiros e criando ativos, despesas e custos fictícios.

Foram constatadas ainda diversas despesas apropriadas de forma contrária às normas contábeis e fiscais, além de reiteradas infrações pro diversos anos no que se refere a compensações de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores.

Com a conivência das sócias, através das ordens do Srº Osvaldo foram feitos diversos pagamentos a terceiros sem causa ou cujas operações não foram comprovadas, inclusive pagamentos em favor de familiares das sócias e da companheira do Srº Osvaldo e de despesas da atividade rural do Srº Osvaldo. Esses pagamentos sem justificativas revelaram benefícios patrimoniais particulares em detrimento dos interesses sociais do Frigorífico Avícola Guarantã Ltda, e foram em grande parte responsáveis pelos vultosos valores fictícios transferidos da conta “caixa” para o ativo fictício “imobilizado em andamento”.

As infrações às leis contábeis e fiscais (fraudes) e também ao contrato social, colocam as sócias como responsáveis nos termos do art. 135 inciso I e III da Lei nº 5.172/66.

X – Considerações Finais

Apesar de o frigorífico apresentar até um faturamento razoável, o que se constatou é que grande parte dos recursos financeiros eram desviados para satisfação dos interesses particulares das sócias, de seu diretor e sua companheira, em prejuízo dos cumprimentos de adimplir as obrigações perante terceiros, principalmente o fisco e dívidas trabalhistas.

Como se observou na matrícula do imóvel do frigorífico que foi alienado judicialmente em 2010, havia dezenas de penhoras registradas decorrentes de diversas demandas (cíveis, trabalhistas, previdenciárias, fisco, etc).

Somente com tributos fazendários federais e contribuições previdenciárias a dívida do contribuinte totaliza o valor de R\$ 37.241.060,81 (sem contar o crédito tributário lançado de ofício neste procedimento fiscal), conforme quadro abaixo (relatórios dos débitos estão juntados aos autos):

Dívida Tributária do Contribuinte	
Débitos Fazendários (RFB)	6.849.698,76
Débitos Previdenciários (RFB)	989.868,12
Total (RFB)	7.839.566,88
Débitos Fazendários (PGFN)	13.615.044,54
Débitos Previdenciários (PGFN)	15.786.449,39
Total (PGFN)	29.401.493,93
Total Geral (RFB + PGFN)	37.241.060,81

Pelo quadro acima, fica evidente que nunca foi uma preocupação da direção da empresa o pagamento de tributos.

O não pagamento de tributos inclusive seria um dos fatores que favoreceriam os diversos pagamentos sem causa em favor de terceiros, constatados na fiscalização. Uma vez que os recursos financeiros ao deixar de serem destinados aos pagamentos de tributos, puderam ser utilizados em benefícios particulares do diretor ou das sócias. O que se observou ainda foi a utilização da estrutura industrial do frigorífico para atender os interesses particulares do diretor para o abate de suas aves.

Com a terceira alteração do contrato social em 03/05/1995 saíram do quadro societário as pessoas que tinham em seus nomes algum patrimônio, deixando como sócias apenas as Sr^a Lucy Leico Shibata Inoue e Cleusa da Conceição Rodrigues Shibata, esposas do ex-sócios Sr^o Iochinori e do Sr^o Osvaldo respectivamente. As referidas sócias não possuem qualquer bem declarado em suas DIRPFs.

Com essa alteração do quadro societário, no qual o Sr^o Osvaldo cedeu suas quotas gratuitamente para a Sr^a Cleusa, mas ao mesmo tempo se mantendo como diretor no comando da empresa, controlando toda a parte financeira e operacional, ficou claro a intenção do Sr^o Osvaldo de continuar usufruindo de toda a estrutura industrial para dar principalmente destino à sua produção rural e ainda se beneficiando das movimentações financeiras em seu favor, com a vantagem de manter protegido seu patrimônio pessoal (seja em seu nome seja principalmente em nome de sua companheira Rosa Fernandes Marques) contra possíveis execuções contra a empresa.

Com o aumento das demandas judiciais trabalhistas e ao volume de dívidas tributárias, e tendo sempre as sócias como responsáveis legais pela empresa, o Sr^o Osvaldo continuou administrando a empresa de forma totalmente voltada para os interesses pessoais, o que se verificou com a criação das 03 empresas familiares que passaram a se utilizar da estrutura do frigorífico e ainda a verdadeira confusão patrimonial ocorrida com o pagamento de suas despesas pessoais e destinação de recursos do frigorífico principalmente para a empresa constituída em nome de sua companheira Rosa Fernandes Marques e para contas em nome dela.

Durante todo o procedimento de fiscalização ao contribuinte foi dada toda a oportunidade de manifestação, contraditório e ampla defesa. Foram 19 intimações emitidas, sendo concedidos diversos pedidos de prorrogação de prazos. **A fiscalização chegou a esperar 273 dias para que o contribuinte atendesse uma única intimação (o Termo de Intimação Fiscal nº 2012-01155-02). Houve importantes intimações que ficaram sem respostas** como o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 17, e também intimações endereçadas para o Sr^o Osvaldo e para a Sr^a Rosa. Muitos atendimentos foram superficiais e sem acompanhamento de qualquer documento comprobatório.

A própria utilização de contas de terceiros já é forte indício de falta de transparência dos negócios da empresa.

Desde o início da fiscalização o contribuinte tentou passar uma idéia totalmente diferente da realidade dos fatos, inclusive alegando que os “milhões de reais” contabilizado no tal de “imobilizado em andamento” se tratavam de benfeitorias em imóvel de terceiro. É evidente que ninguém aplica milhões de reais em um imóvel que foi vendido por R\$ 730.000,00, e ainda mais, conforme alegou o contribuinte, estando a empresa em dificuldades financeiras. O que se comprovou durante todo esse procedimento fiscal é que na verdade tudo não passou de fraudes contábeis e fiscais.

O contribuinte nunca se preocupou em se antecipar e esclarecer fatos, ficando muitas vezes sem apresentar documentos sobre as alegações, como por exemplo sobre os pagamentos sem causa identificados.

Houve diversas contradições em seus próprios esclarecimentos, como sobre as imobilizações para as quais inicialmente o contribuinte alegou que não haviam quaisquer documentos, depois os “apareceram” alguns documentos. As contas eram de utilização exclusiva do frigorífico e de repente o contribuinte alegou que poderiam não ser mais, ou que poderiam ter movimentações também do Srº Osvaldo (sem demonstrar qualquer entrada de recursos do Srº Osvaldo nas contas).

Os pagamentos para o Srº Ibis eram decorrentes de comissões, depois decorrentes de “direitos de parceria”, depois decorrentes de comissões e parcerias, e ao final o Srº Ibis confirmou que eram decorrentes de comissões.

Não havia contrato de aluguel e nem pagamentos de aluguéis pela utilização do imóvel onde está a planta industrial do frigorífico, de repente “apareceram” contrato (elaborado em 2013 com data retroativa de 2011) e despesas com aluguel.

Haviam despesas de depreciação e custos do imóvel contabilizados, e depois não haviam mais, quando o contribuinte retificou DIPJ antes zerada e elaborou o respectivo LALUR.

Depois de todas as fraudes contábeis e fiscais identificadas e provadas, fica claro porque o contribuinte chegou a demorar 273 dias para atender uma simples intimação, solicitou tantas prorrogações de prazo ou simplesmente deixou de atender ou apresentar documentos ou ainda apresentou tantas respostas inconsistentes ou contraditórias.

Se por um lado a desorganização administrativa e a sistemática de contabilização de todos os recebimentos e pagamentos através da conta “caixa” geraram inconsistências, não há que se negar, que também o contribuinte se aproveitou da sistemática para manipular intencionalmente os saldos da conta “caixa” ao contabilizar diversas transferências de recursos para a conta “caixa”, que de fato eram pagamentos a terceiros, decorrentes de pagamentos sem causa ou operações estranhas às atividades da empresa, ou até mesmo quitações de direitos sem qualquer recebimento de recurso financeiro (por exemplo referente a empresa Via Rio Preto, através dos “termos de quitação”). Neste último aspecto fica claro a intenção de dissimular tais operações de pagamentos, aproveitando-se da falta de transparência do método adotado utilizando-se exaustivamente a conta “caixa”.

Como já foi dito, não foram apenas alguns lançamentos contábeis equivocados, mas sim uma prática reiterada por diversos anos. Não há como negar que o contribuinte sabia muito bem dos fabulosos saldos fictícios criados na conta “caixa”.

A “limpeza” da conta “caixa”, mediante a transferência de seus fabulosos saldos fictícios para a conta genérica “imobilizado em andamento”, com todos os

desdobramento já bastante discutidos, inclusive culminando na redução ou supressão de tributos devidos, configura-se de fato ato doloso por parte da direção da empresa, estando configurado nitidamente fraude contábil e fiscal.

Resumidamente no presente procedimento fiscal, o contribuinte praticou os seguintes atos, que evidenciam fraudes contábeis/fiscais:

1. dissimulou na contabilidade os pagamentos não identificados ou sem causa, em favor de terceiros (inclusive do diretor Srº Osvaldo, da Srª Rosa e das sócias), contabilizando-os simplesmente como “saques” em contas dos bancos para “alimentar” a conta “caixa”;
2. “inflou” os saldos da conta “caixa” com valores fictícios, conforme item 1 acima;
3. adotou sistemática de contabilização de pagamentos e recebimentos, além da reprodução de movimentação financeira das contas em bancos, na conta “caixa”, com negligência de princípios básicos contábeis que geraram diversas inconsistências de saldos;
4. “criou” um ativo fictício denominado “imobilizado em andamento” com os valores totalmente fictícios, originados dos volumosos saldos excedentes da conta “caixa”;
5. transferiu os valores fictícios do tal “imobilizado em andamento” para diversas contas do ativo (edifícios e construções, instalações industriais, despesas pré-operacionais e gastos em imóvel de terceiro);
6. aumentou com valores fictícios o custo contábil do ativo “edifícios e construções” antes da alienação, gerando prejuízo não operacional, para eximir-se de pagamento de tributos;
7. se apropriou de despesas indevidas de alugueis e de depreciações das instalações industriais com valores fictícios, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributos;
8. lançou no ano-calendário 2010, diversas despesas indedutíveis, ou de períodos decaídos, ou sem observância do regime de competência, como despesas financeiras, além de despesas genéricas a título de impostos, taxas e outras contribuições, com a finalidade de eximir-se de pagamento de tributos;
9. efetuou compensações de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores, sem observar os limites legais, sem qualquer amparo legal ou judicial, com a finalidade de eximir-se de pagamento de tributos (não recolheu estimativas mensais de IRPJ e CSLL e nem ajuste anual do IRPJ e CSLL, sendo esta infração reiterada pelo contribuinte durante os últimos 07 anos !).

Já a decisão recorrida assim se manifestou a respeito da questão da responsabilidade solidária:

ITEM 04: DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA IMPUTADA ÀS SRAS. CLEUSA DA CONCEIÇÃO RODRIGUES SHIBATA E LUCY LEICO SHIBATA INOUE.

35. É correto ter as Sras. Cleusa da Conceição Rodrigues Shibata e Lucy Leico Shibata Inoue capituladas como responsáveis tributárias solidárias.

36. De fato, a primeira delas admite transgredir o contrato social constitutivo do Contribuinte. Veja-se. Como fruto da diligência in loco referida às fls. 391/393

(relatório de diligência), tanto a Sra. Cleusa da Conceição Rodrigues Shibata quanto o Sr. Fábio Luís Faria (contador) e o Sr. Elias Correa de Mello (gerente de produção) admitem que a "as decisões e administração dos negócios do frigorífico ficam a cargo do Sr. Osvaldo Teruo Shibata", não sendo menos certo que a Sra. Cleusa da Conceição Rodrigues Shibata, na mesma oportunidade, assumia ter "conhecimento das decisões tomadas (mesmo porque é ela que assina os documentos da empresa)". Ora, tal é uma circunstância que, de saída e sem mais atribuição formal de poder e mando ao Sr. Osvaldo Teruo Shibata, agride o disposto na cláusula III do contrato social em referência, a dizer, que a Sra. Cleusa da Conceição Rodrigues Shibata e a Sra. Lucy Leico Shibata Inoue, únicas sócias no empreendimento negocial em questão (atualizado no Contribuinte), seriam as pessoas habilitadas a usar e exercer "a gerência [administração], [...], devendo assinar sempre em conjunto nos negócios que digam respeito aos interesses sociais, sendo-lhes vetado o uso para fins estranhos tais como endosso de favores, carta de fiança, avais e outros documentos análogos a sociedade [...]" (fls. 56, 60).

37. Além disso, como já foi visto nos ITENS 01 E 02 desse Voto, sem discussão de partes quaisquer, é sob o nome da Sra. Rosa Fernandes Marques (fls. 2344/2814) que são movimentadas contas-correntes que guardam recursos financeiros do Contribuinte (fls. 75, 78, 398, 2815/3103). Fala-se das contas-correntes 0530182-3/Bradesco, 01-005324- 3/Santander e 01.005176-2/Nossa Caixa, cujo direito de movimentação é entregue ao Sr. Osvaldo Teruo Shibata, conforme instrumento de mandato de fls. 77, 650. Mas ora, como isso de se permitir que uma quarta pessoa (a Sra. Rosa Fernandes Marques) outorgue procuração para um terceiro (o Sr. Osvaldo Teruo Shibata) deter posição de poder e mando absolutos sobre a movimentação financeira do Contribuinte, à margem de autorização formal (na melhor das hipóteses) das duas únicas pessoas habilitadas a usar e exercer a gerência/administração da sociedade vergada pelo Contribuinte? Uma tal circunstância revela, no mínimo, conduta omissiva por parte das Sras. Cleusa da Conceição Rodrigues Shibata e Lucy Leico Shibata Inoue que malferem a antes referida cláusula terceira do contrato social constitutivo da pessoa jurídica do Contribuinte. A bem da verdade, se permitido fosse alguma analogia com os institutos do Direito Penal, a conduta da Sra. Cleusa da Conceição Rodrigues Shibata mais se qualificaria como comissiva por omissão, pois tinha o dever de agir (no sentido de gerir/administrar os interesses da sociedade empresária) e, exatamente quando inquirida a propósito, em diligência referida às fls. 391/393, assume ela, preordenadamente, se omitir face a tal obrigação a benefício do Sr. Osvaldo Teruo Shibata (deliberadamente, pois, a Sra. Cleusa da Conceição Rodrigues Shibata deu causa ao resultado desviante da função de gestão/administração da sociedade empresária, como restou demonstrado, nos ITENS 01, 02 E 03 desse Voto, quando do manejo das contas contábeis "caixa", "imobilizado em andamento", "instalações industriais", "despesas pré-operacionais", "gastos em imóvel de terceiro" e "edifícios e construções").

38. Mais ainda e em pior circunstância, idêntica conduta omissiva (sob as hostes das Sras. Cleusa da Conceição Rodrigues Shibata e Lucy Leico Shibata Inoue) e atentatória ao disposto na cláusula terceira do contrato social constitutivo da pessoa jurídica do Contribuinte se repete em face das contas-correntes 5520-4/Bradesco e 531307-4/Bradesco. Nelas, como o admite o Interessado (fls. 937, 1078/1079, 1090/1228), são movimentados seus próprios recursos financeiros, não obstante tais contas-correntes sejam titularizadas por um terceiro, o Sr. João Maestre de Menezes, sendo não menos certa a inexistência de qualquer instrumento de mandato por meio do qual se outorgasse ao Contribuinte (ou até mesmo ao sócio factual, o Sr. Osvaldo Teruo Shibata) alguma parcela de disposição sobre o numerário ali manejado. Um completo abandono, por parte das sócias-gerentes, as Sras. Cleusa da Conceição

Rodrigues Shibata e Lucy Leico Shibata Inoue, ao azar dos interesses patrimoniais do Contribuinte.

39. E cumpre ainda não esquecer que a Sra. Cleusa da Conceição Rodrigues Shibata, como já visto no ITEM 02 desse Voto, empresta sua assinatura a expediente que retira recursos da pessoa jurídica do Contribuinte e os destina, sem que se especifique qualquer causa negocial para tanto, a benefício de satisfação de débitos decorrentes da atividade rural do Sr. Osvaldo Teruo Shibata, débitos esses formados sobretudo em face de Via Rio Preto Abatedouro Ltda. ME (em menor escala, também se identificou igual situação em face de Agro Maracá Comércio de Cerais, Granol Indústria, Comércio e Exportação S.A., como consta às fls. 3805, 3808, 3811, 3814). Dúvida não há que tal proceder vai de encontro aos interesses patrimoniais do Contribuinte.

40. Enfim, as Sras. Cleusa da Conceição Rodrigues Shibata e Lucy Leico Shibata Inoue: imediatamente, atuaram por omissão em evidente infração ao contrato social, assim perfazendo um dos núcleos típicos do art. 135, inciso III, do CTN; mediamente, já tudo considerado, permitiram a profusão de irregularidades fiscal-contábeis antes debatidas (manutenção d'um inverídico saldo devedor da conta "caixa", depois transportado para a conta "imobilizado em andamento" e dessa mais uma vez transportado para as contas "instalações industriais", "despesas pré-operacionais", "gastos em imóvel de terceiro" e "edifícios e construções", com o que geraram-se rubricas de despesas fantasiosas, além da identificação de incontáveis pagamentos sem causa promovidos à custa do patrimônio da pessoa jurídica encabeçada pelo Contribuinte). Disso e mais uma vez, reificam elas com o seu agir/omitir o tipo enunciado no art. 135, inciso III, do CTN, em evidente excesso de poder e infração à lei contábil-fiscal.

ITEM 05: DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA IMPUTADA À SRA. ROSA FERNANDES MARQUES, POR PESSOA NATURAL E À TESTA DE FIRMA INDIVIDUAL.

41. Também é perfeita a imputação de responsabilidade tributária solidária à Sra. Rosa Fernandes Marques, seja por si, seja quando à frente de firma individual.

42. De fato, a Fiscalização identificou que para além das multicitadas contas-correntes bancárias 0530182-3/Bradesco e 01-005324-3/Santander que, não obstante sob o nome da Sra. Rosa Fernandes Marques, prestavam-se a movimentar numerário fruto de mercancia do Contribuinte, existiu/existe ainda a conta-corrente bancária 0394.13.000675- 0/Santander, também de titularidade daquela Senhora, que recebeu influxos monetário vindos das contas-correntes bancárias 0530182-3/Bradesco, 01-005324-3/Santander, 5520-4/Bradesco e 531307-4/Bradesco (aquelas usadas pelo Contribuinte). A propósito, vide fls. 1652 (saída de R\$70.000,00, em 20/06/2012, da conta-corrente 01-005324-3/Santander para a conta-corrente 0394.13.000675-0/Santander), 6712 (instrumento de mandato outorgado pela Sra. Rosa Fernandes Marques ao Sr. Osvaldo Teruo Shibata, que confere a esse último poderes de representação/administração sobre a conta-corrente bancária 0394.13.000675-0/Santander), 6714 (instrumento de mandato outorgado pela Sra. Rosa Fernandes Marques - na oportunidade, também titular de firma individual - ao Sr. Osvaldo Teruo Shibata, que confere a esse último poderes de representação/administração perante "quaisquer estabelecimentos bancário ou de créditos em geral"). Ora, tal é uma circunstância que minimamente revela o interesse comum despertado na Sra. Rosa Fernandes Marques por sobre o fato gerador que, enfim, vem de ser presentemente identificado e autuado. Reifica-se o pressuposto do art. 121, inciso I, do CTN.

43. Mas não é só.

44. Fortemente, a Sra. Rosa Fernandes Marques, por sua firma individual, antes de realizar seus direitos de crédito contra o Contribuinte - isso em função de sua atividade de distribuidora atacadista de carnes e derivados de outros animais (fls. 3130/3131) e, nessa qualidade, prestar dito serviço ao Contribuinte - os tinha por satisfeitos à graça de Via Rio Preto Abatedouro Ltda. ME. Sob que fundamento? À conta d'uma nomeada cessão de direito de crédito do Contribuinte em face desse último: Via Rio Preto Abatedouro Ltda. ME. compra serviços (abate de aves) do Contribuinte (é seu cliente), portanto lhe deve; mas, ao invés de pagar ao Contribuinte, paga à Sra. Rosa Fernandes Marques, que é, como visto, credora do ainda e mesmo Contribuinte pelos serviços de distribuição que lhe presta. É o que se percebe do resultado de diligência junto a Via Rio Preto Abatedouro Ltda. ME. Veja-se (fls. 3778/3779, 4416; destaques do original):

Informou ainda [o diligenciado, Via Rio Preto Abatedouro Ltda. ME] que havia pagamentos a terceiros, podendo corresponder a dívidas do Frigorífico Avícola Garantã assumidas perante terceiros, [...]

Dentre alguns desses terceiros beneficiários dos pagamentos, por exemplo, foram encaminhados juntamente com os últimos esclarecimentos, comprovantes de depósitos em favor da Pessoa Física ROSA FERNANDES MARQUES, CPF 271.945.608-01 [fl. 3748, depósito de R\$ 21.626,31 na conta-corrente bancária 0394.13.000675-0/Santander], da Pessoa Jurídica ROSA FERNANDES MARQUES, CNPJ 12.570.950/0001-30, [fls. 3757, 3762, 3781, depósitos de R\$ 12.000,00, R\$ 21.000,00 na conta-corrente bancária 0394.13.000675- 0/Santander] [...].

Com a finalidade de esclarecer melhor os fatos, solicitamos:

1) Encaminhar cópias das autorizações de pagamentos emitidos pelo Frigorífico Avícola Garantã, autorizando a Via Rio Preto Abatedouro a efetuar os pagamentos a terceiros referentes à contratação dos serviços de abate de aves junto ao Frigorífico Avícola Gurantã.

[...]

[Resposta do diligenciado, Via Rio Preto Abatedouro Ltda. ME]

Segue em anexo 12 cópias de transferências bancárias em nome Rosa Fernandes Marques pessoa Jurídica CNPJ 12.570.950/0001-30. [Às fls. 4419/4420, 4422/4426, seguem referidas cópias de comprovantes de transferências financeiras]

45. Sob a mesma sistemática tanto debatida no ITEM 02 desse voto, está traçada, portanto, a linha demarcatória do interesse comum que traz a Sra. Rosa Fernandes Marques, por si ou por firma, ao pólo passivo da obrigação tributária que ora se constitui em face do Contribuinte. Ela e sua firma individual estão umbilicalmente conectadas à formação dos fatos geradores nascentes sob as hostes do Contribuinte.

ITEM 06: DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA IMPUTADA AO SR. OSVALDO TERUO SHIBATA.

46. Como já visto nos itens precedentes, sem instrumento formal bastante, o Sr. Osvaldo Teruo Shibata revelou-se como verdadeiro gerente/administrador dos negócios de interesse do Contribuinte. Nessa posição, angariou para si e para outrem porção do patrimônio do Contribuinte, visto que, d'uma mão e por ordem sua, esse último não mais via realizados seus direitos de crédito contra seus próprios clientes

e, d'outra volta, débitos decorrentes de sua atividade rural (do Sr. Osvaldo Teruo Shibata) e de outros eram extintos com aqueles direitos de crédito, isso tudo sem que se encontra-se na contabilidade do Contribuinte o registro d'uma esperada obrigação nascente e a cargo do Sr. Osvaldo Teruo Shibata e outros em face daquele Contribuinte. São pagamentos sem causa e outras mais irregularidades contábil-fiscais (como debatido nos ITENS 01, 02 e 03 desse Voto), sob as hostes do Sr. Osvaldo Teruo Shibata, que fizeram inflacionar o saldo devedor da conta "caixa" (1ª ficção), saldo esse transferido para a conta "imobilizado em andamento" (2ª ficção), e então mais uma vez movimentado para as contas "instalações industriais", "despesas préoperacionais", "gastos em imóvel de terceiro" e "edifícios e construções" (3ª ficção), e a gerar, enfim, despesas/custos fantasiosos com depreciação e alugueres, incremento de custo contábil histórico de imóvel alienado (4ª ficção). Disso tudo, restam caracterizadas as hipóteses versadas nos arts. 124, inciso I, 135, inciso III, do CTN.

Não há muito a dizer a mais do que já foi exposto, tanto pela Autoridade Fiscal quanto pela DRJ/SPO. Diante do acima reproduzido, as alegações da Recorrente se esvaziam de um todo.

Não dá para aceitar a alegação de que o acórdão recorrido "*continua a observar suposições vazias e imputação de responsabilidade aos sócios e terceiros, sem, contudo relacionar qualquer ato dessas pessoas com eventual fato gerador que fez nascer a tributária*" (sic). Também é risível a assertiva de que, em relação à Autoridade Fiscal, "*seu trabalho apresenta acusações infundadas, repleta de presunções, e sem o rigor técnico que o caso reclama*".

O único ponto passível de ser admitido em todo o recurso voluntário é a responsabilidade solidária da sócia LUCY LEICO SHIBATA INOUE. Digo isso porque não encontro nos autos nenhum documento assinado pela referida sócia que a vincule aos fatos apontados pela Autoridade Fiscal e que restaram caracterizadores de fraude contábil/fiscal. Já em relação à sócia CLEUSA DA CONCEIÇÃO RODRIGUES SHIBATA, são fartas as evidências de que atuou em conjunto com o Sr. OSVALDO, contribuindo para as fraudes apontadas. Vejam que o nome da Sra. CLEUSA aparece em vários documentos, assinando em conjunto com o Sr. OSVALDO os documentos que dizem respeito aos ditos pagamentos via cessão de créditos. Não creio que a propalada omissão comissiva, conforme apontado pela Fiscalização, seja suficiente para caracterizar a infração ao contrato social. Assim, reputo seja necessário excluir a sócia LUCY LEICO SHIBATA INOUE do rol dos responsáveis solidários pelo crédito tributário.

Vimos até o presente que restou patentemente demonstrada a íntima relação de quase todos os apontados responsáveis solidários com a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária. Sem a participação, em seu conjunto, não teria sido possível a sangria de recursos da Contribuinte, cujo destino foi muito bem assentado pela Autoridade Fiscal como sendo o patrimônio do Sr. OSVALDO SHIBATA, da Sra. ROSA MARQUES e sua empresa individual, bem assim dos familiares das Sras. CLEUSA SHIBATA e LUCY INOUE. Também não teria sido possível, sem a participação do Sr. OSVALDO e da sócia CLEUSA, as fraudes contábeis e fiscais que inflaram artificialmente a conta "*caixa*" e, subsequentemente, as contas "*imobilizado em andamento*", "*edifícios e construções*", "*despesas pré-operacionais*" e "*gastos em imóveis de terceiros*". Tais constatações não foram obtidas com base em "*suposições vazias*", ao contrário, estão alicerçadas em fortes elementos de prova, coligidos em árduo e competente trabalho fiscal. Ainda, cada um dos fatos apontados foi vinculado com

extrema competência a cada um dos apontados como responsáveis tributários, naquilo que se refere a cada um individualmente.

Todas as fraudes observadas na contabilidade, seja para subtrair recursos da empresa para terceiros, seja para gerar despesas fictícias, foram perpetradas de forma absolutamente dolosa, dirigida a um fim específico, qual seja, impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, nos exatos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64; acresça-se o conluio entre todos os apontados, conforme o disposto no art. 73 do mesmo diploma legal. E a conduta de cada um dos indigitados responsáveis solidários foi perfeitamente delineada, conforme pudemos observar, tanto no Termo de Verificação Fiscal, quanto no Acórdão Recorrido.

Assim, reitero, é perfeitamente cabível a imposição e manutenção da aplicação da multa qualificada, conforme o disposto no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Especificamente em relação à sócia CLEUSA, não procede a alegação de que não teria praticado nenhum ato de gestão e, por isso, não teria qualquer relação com o fato gerador. Sobejam nos autos documentos assinados pela sócia CLEUSA, alguns em conjunto com o próprio Sr. OSVALDO, autorizando as sangrias de recursos da empresa, utilizando-se do expediente das cessões de crédito.

A gerência e administração da Contribuinte, por força do seu estatuto social, cabia às duas sócias. Admitir que o Sr. OSVALDO fizesse o que fez, durante todos os anos objeto da auditoria, vai, efetivamente, de encontro ao que dispõe a cláusula III do contrato social, abaixo reproduzido:

CLÁUSULA III : Gerência

Usarão e exercerão a gerência, ambas as sócias, devendo assinar sempre em conjunto nos negócios que digam respeito aos interesses sociais, sendo-lhes vetado o uso para fins estranhos tais como endosso de favores, carta de fiança, avais e outros documentos análogos a sociedade, ficando responsável individualmente a sócia infratora pelo compromisso contraído fora dos interesses da sociedade.

CLÁUSULA – III

DA ADMINISTRAÇÃO

Usarão e exercerão a administração, ambas as sócias, devendo assinar sempre em conjunto nos negócios que digam respeito aos interesses sociais, sendo-lhes vetado o uso para fins estranhos tais como endosso de favores, carta de fiança, avais e outros documentos análogos a sociedade, ficando responsável individualmente a sócia infratora pelo compromisso contraído fora dos interesses da sociedade.

Como bem dito no TVF, formalmente a empresa deveria ser administrada/gerenciada pelas duas sócias, *“devendo assinar sempre em conjunto nos negócios que digam respeito aos interesses sociais (...)”*. Destaque-se, também das referidas cláusulas, que é vedado aos administradores da empresa (no caso, as sócias), *“o uso para fins estranhos tais como endosso de favores, carta de fiança, avais e outros documentos análogos a sociedade, ficando responsável individualmente a sócia infratora pelo compromisso contraído fora dos interesses da sociedade”*.

Entretanto, o que se viu foi que o Srº OSVALDO TERUO SHIBATA, gerindo efetivamente a empresa, atuou com excesso de poder, infração ao contrato social

(cláusula III), praticando as fraudes já discutidas neste relatório, tudo com a conivência e participação, principalmente, de uma das sócias, a Sra. CLEUSA (não vimos nos autos nenhum documento assinado por LUCY).

Da diligência efetuada na empresa no dia 11/09/2013, foi feito o seguinte relato sobre a administração da empresa (o relatório foi encaminhado para ciência e manifestação do contribuinte e encontra-se anexo aos autos):

Quanto à direção e administração da empresa foi nos esclarecido que, apesar da Srª Cleusa ser a representante legal, constando do contrato social e assinando pela empresa, as decisões e administração dos negócios do frigorífico ficam a cargo do Srº Osvaldo Teruo Shibata. Tal fato foi confirmado pelo Srº Fábio, Srº Elias e Srª Cleusa. Inclusive, a Srª Cleusa disse que possui outra atividade profissional, que é a de psicóloga, mas passa pela empresa diariamente. A Srª Cleusa disse ainda que apesar de a direção da empresa ser feita pelo Srº Osvaldo, ela tem conhecimento das decisões tomadas (mesmo porque é ela que assina os documentos da empresa). Foi nos dito ainda que o Srº Osvaldo não estava na empresa, pois havia viajado.

Portanto, perfeita a imputação à sócia CLEUSA, não havendo, por parte deste Julgador, nenhum reparo a ser feito em relação ao decidido pela DRJ/SPO, a não ser em relação à manutenção da responsabilidade solidária da Sra LUCY LEICO SHIBATA INOUE.

Portanto, considerando tudo o que consta do presente processo, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, tão somente para afastar a responsabilidade solidária da Sra. LUCY LEICO SHIBATA INOUE.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Luiz Augusto de Souza Gonçalves

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano, Redatora designada

Na sessão de julgamento fui designada para redigir o voto vencedor e respectiva ementa exclusivamente com relação à multa isolada.

A Recorrente sustenta a impossibilidade de aplicação de multa isolada de 50% por falta de antecipação das estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Ressalto que, sendo o caso de lançamento relativo a anos-calendário posteriores a 2007, entendo não aplicável a Súmula CARF n. 105, uma vez que esta trata da redação da Lei 9.430/1996 na redação anterior à Lei 11.488/2007, e a multa isolada foi lançada com base no artigo 44, II, b da Lei 9.430/1997, com redação dada pela Lei 11.488/2007.

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Sobre a matéria, tenho me filiado ao posicionamento de longa data adotado pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, desta Turma.

Segundo este entendimento, a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o que deixou de ser recolhido, ainda que

a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor; não obstante, pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na exata medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo, já que esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

É a máxima do direito punitivo que, para uma mesma conduta (no caso: deixar de recolher IRPJ e/ou CSLL relativo a determinado período de apuração) deve-se aplicar uma só punição.

A título ilustrativo reproduzo trecho do acórdão 1201-00.235, de 7 de abril de 2010, da lavra do ilustre Conselheiro:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3o - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regradada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Assim, consideramos imperioso verificar se houve, em relação aos fatos que ensejaram a autuação de multas isoladas, também a imposição de multa proporcional e em que medida.

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode

ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 - R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Assim, no caso em questão, as multas isoladas devem ser canceladas na exata medida em que as suas bases sejam menores que as bases tributáveis anuais utilizadas para fins de aplicação das multas de ofício de IRPJ e CSLL.

(assinado digitalmente)
Livia De Carli Germano