



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

Processo nº 16095.720247/2012-16
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.729 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de dezembro de 2015
Matéria IRPJ e Reflexos - Omissão de Receitas
Recorrente MUDE COMERCIO E SERVIÇOS LTDA (Responsáveis tributários: Cisco do Brasil Ltda, Fernando Machado Grecco, Marcelo Naoki Ikeda, Marcílio Palhares Lemos, Moacyr Alvaro Sampaio, Hélio Benetti Pedreira, Gustavo Henrique Castellari Procópio, José Roberto Pernomian Rodrigues, Luiz Scarpelli Filho, Pedro Luis Alves Costa, Reinaldo de Paiva Grillo, Carlos Roberto Carnevali, Cid Guardia Filho, Ernani Bertino Maciel)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. A omissão de receitas presumida a partir da falta de comprovação de passivo somente pode ser imputada a pessoa jurídica na condição de contribuinte se as intimações que objetivavam esta comprovação foram a ela dirigidas no curso do procedimento fiscal. Se a inexistência de fato da pessoa jurídica fiscalizada permite desconsiderar sua personalidade jurídica para agregar a receita omitida ao resultado tributável da real beneficiária das operações, então esta conclusão deve também orientar o procedimento fiscal destinado à construção dos indícios que permitirão a presunção de omissão de receitas. Se a Fiscalização implicitamente admite que a pessoa jurídica fiscalizada detém personalidade jurídica para ser intimada no curso do procedimento fiscal e sofrer as consequências de sua desídia no atendimento a estas requisições, esperado seria que a determinação dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento tivesse em conta a sua apuração original, e inclusive os vícios que, eventualmente nela constatados, determinariam o arbitramento dos lucros e a exigência dos tributos sobre o faturamento na sistemática cumulativa. Revelada a incompatibilidade entre as premissas do procedimento fiscal e a conclusão exposta no lançamento do crédito tributário, deve ser cancelada a exigência.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. A improcedência da exigência tributária prejudica a apreciação do recurso voluntário dos responsáveis tributários.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário de Mude Comércio e Serviços Ltda, votando pelas conclusões o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, e declarar PREJUDICADOS os recursos dos responsáveis tributários, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

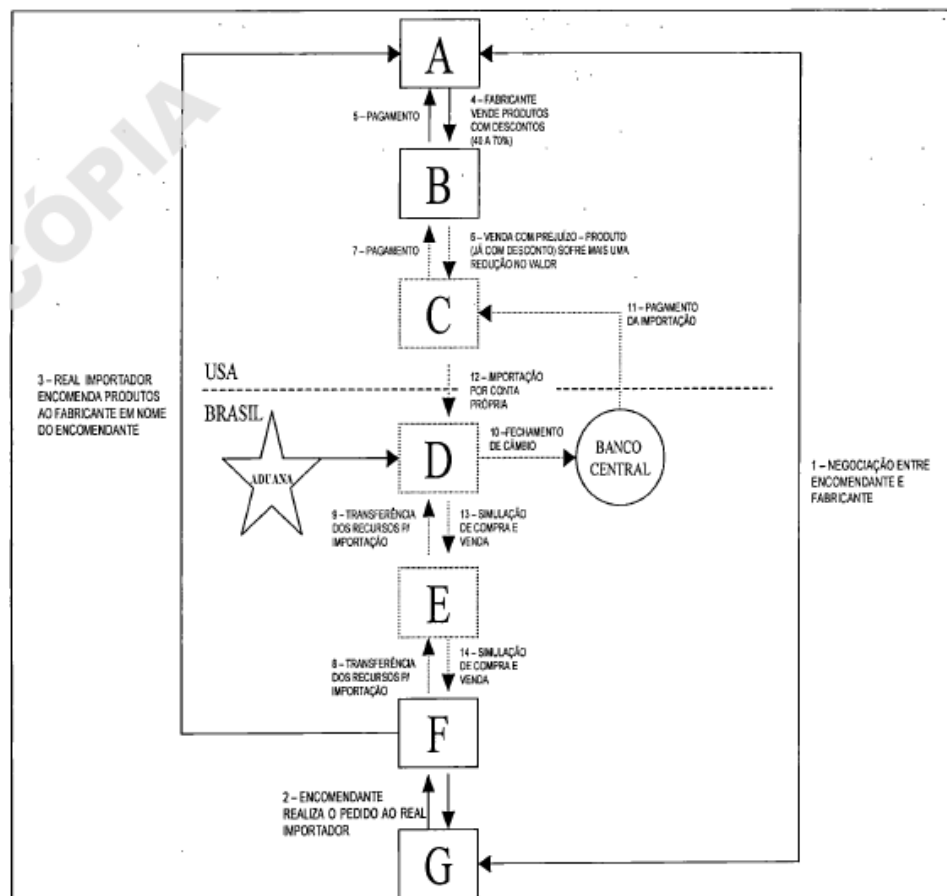
EDELI PEREIRA BESSA - Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente da turma), Alberto Pinto Souza Júnior, Ana de Barros Fernandes Wipprich, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Eduardo Andrade. Declarou-se impedida a Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio.

Relatório

MUDE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA e responsáveis tributários Cisco do Brasil Ltda, Fernando Machado Grecco, Marcelo Naoki Ikeda, Marcílio Palhares Lemos, Moacyr Alvaro Sampaio, Hélio Benetti Pedreira, Gustavo Henrique Castellari Procópio, José Roberto Pernomian Rodrigues, Luiz Scarpelli Filho, Pedro Luis Alves Costa, Carlos Roberto Carnevali, Ernani Bertino Maciel, já qualificados nos autos, recorrem de decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas/SP que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 25/08/2012, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 157.039.721,29.

Consta da acusação fiscal que a autuada integrou esquema de importação fraudulenta que visava a *ocultação dos reais adquirentes e beneficiários das operações de comércio exterior, MUDE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA [MUDE] e CISCO DO BRASIL [CISCO] LTDA, através da estrutura de importação fraudulenta baseada na criação de empresas interpostas entre os extremos da cadeia logística (fabricante/real exportador e real importador/adquirente). Obscurecendo-se ainda mais os fatos reais, o grupo optou por criar o chamado "duplo grau de blindagem", ou seja, além da criação do importador e exportador interpostos, o grupo também criou distribuidores interpostos no Brasil e nos Estados Unidos. O quadro abaixo ilustra o esquema descrito pela Fiscalização:*



As exigências aqui formuladas decorrem da constatação de passivo fictício na escrituração de Tecnosul Distribuidora de Produtos Eletro-Eletrônico e Informática Ltda - TECNOSUL, cujas consequências tributárias foram imputadas à autuada, *real beneficiária do esquema fraudulento*. Segundo a legenda elaborada pela Fiscalização para o quadro acima, a autuada figurava no campo "F", enquanto TECNOSUL era um dos *distribuidores interpostos* indicados no campo "E". Abaixo a legenda de todos os figurantes do esquema:

A = Fabricante: CISCO SYSTEM CO.

B = Distribuidores interpostos - USA:

MUDE USA;

FULFILL HOLDING LTDA

C = Exportadores Interpostos - USA:

3TECH INTERNATIONAL;

LATAM TECHNOLOGY CORP.;

SUPERKIT INTERNATIONAL IND.;

ROMFORD TRADING CORP.;

LOGCIS EXPORT LLC e

GDS TECHNOLOGIES

D = Importadores Interpostos:

PRIME TECNOLOGIA IND. E COM. LTDA;

D'LUCK COM. IMP. EXP. LTDA;

ARCO EQUIPAMENTOS LTDA;

ASSCEX TECNOLOGIA E INFORMÁTICA LTDA;

BRASTEC TECNOLOGIA E INFORMÁTICA LTDA;

COTIA TRADING S/A;

ABC INDUSTRIAL DA BAHIA LTDA

WAYTEC TECNOLOGIA EM COMUNICAÇÃO LTDA;

WAYTEC COMERCIAL LTDA;

TDC TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO LTDA;

LIVON IND. E TECNOLOGIA EM ELETRÔNICA DA BAHIA;

PI - PROPRIEDADE INTELECTUAL COM. REPRES. LTDA

MICROTEC SISTEMAS IND. COM. S/A

KELOW INFORMÁTICA LTDA.

E = Distribuidores Interpostos:

TECNOSUL DIS. PROD ELETRO-ELETRÔNICO E INFORM. LTDA

NACIONAL DISTRIBUIDORA DE PROD. ELETRÔNICOS LTDA

SPCOM PRESTAÇÃO DE SERV. EM INFORMÁTICA LTDA;

COMTEC COM. E DISTR. PROD. ELETRO-ELETRÔNICOS LTDA.

F = Real importador e adquirente oculto:

MUDE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA

G = Comprador no mercado interno: são clientes do grupo MUDE/CISCO

A autoridade fiscal informa que TECNOSUL encontrava-se inapta em seu cadastro de CNPJ por *inexistência de fato*, e que no ano-calendário 2008 nada indicou em sua DIPJ a título de compras, muito embora declarasse dívidas com fornecedores no montante de R\$ 136.065.145,68. A fiscalizada foi intimada, mediante ciência pessoal de seu sócio, a apresentar sua escrituração e demonstrativo de composição do passivo, e posteriormente a entregar as notas fiscais, duplicatas e Registro de Entrada referentes a tais operações, sendo que relativamente a estes últimos entregou apenas arquivos magnéticos dos livros de entrada, informando estar impedida de apresentar os demais documentos em razão de sua apreensão junto à Justiça Federal, na "Operação Persona". Seguiu-se reintimação consignando que a apreensão não teria alcançado documentos de dois fornecedores indicados no demonstrativo apresentado à Fiscalização (Waytec Tec. em Comunicação e Prime Tec. Ind e Comércio Ltda). Depois de alegar que *no Auto de Apreensão não houve critérios e muitas falhas na aquisição de documentos da empresa*, a fiscalizada apresentou algumas notas fiscais, e posteriormente *balancetes das empresa Brastec e Prime "onde consta em aberto nossos pagamentos para as referidas empresas"*, demonstrativos estes que *possuem exatamente a mesma formatação* e indicam, respectivamente, contas a receber de TECNOSUL no valor R\$ 122.938.717,27 e direito consolidado de R\$ 52.767.565,66. Além disso, a fiscalizada *apresentou Declaração da empresa Waytec, onde esta afirma que o valor de R\$ 19.590.535,17 é o valor do saldo devedor da Tecnosul junto a esta*. A fiscalizada também apresentou os Livros Diário e Razão referentes aos anos-calendário anteriores (2005 a 2007).

Contudo, em razão da participação da fiscalizada no esquema de interposição fraudulenta antes mencionada, a autoridade lançadora concluiu que as justificativas apresentadas para o passivo não se sustentavam, reproduzindo as constatações do procedimento fiscal desenvolvido em face de MUDE. Deste relato destaca-se que *todas as nacionalizações foram declaradas ao Fisco como importações realizadas por conta própria das importadoras interpostas, quando na realidade são operações por conta e ordem de terceiros (MUDE/CISCO), de modo que o real importador e adquirente permaneceria oculto ao Fisco*. Consta também a informação de que *a Cisco não realiza as importações diretamente de sua matriz, mas "terceiriza" o serviço de importação através da Mude*. Esta, por sua vez, *contacta o importador interposto para a realização das importações*, e a observação de que *para o registro da declaração de importação, momento no qual ocorre o recolhimento dos tributos, e para o fechamento do contrato de câmbio (remessa ao exterior pelo pagamentos dos produtos), o real importador e adquirente ("F") [MUDE] envia os recursos para a distribuidora interposta ("E") [TECNOSUL e outras], que por sua vez repassa os recursos à importadora interposta "D") [BRASTEC, PRIME, WAYTEC e outras]. O repasse de recursos é feito devido ao fato de que, nem a importadora, nem a distribuidora no Brasil, dispõem de capacidade econômico-financeira para a realização das importações (empresas laranjas)*.

No relatório do procedimento fiscal desenvolvido em face de MUDE consignou-se que *em uma operação de compra e venda simulada, a importadora interposta ("D") [BRASTEC, PRIME, WAYTEC e outras] transfere para a distribuidora interposta ("E") [TECNOSUL e outras] que, NO MESMO DIA, simula uma venda para o real importador e adquirente ("F") [MUDE]. Na maioria dos casos, as mercadorias seguem do local de desembarço aduaneiro diretamente para o cliente final ("G"), ocorrendo no caminho apenas a troca de notas fiscais. A distribuidora interposta tem o papel de "blindar" o real adquirente de eventuais cobranças de tributos devidos nestas operações*. Explicitou-se também que *quanto ao fluxo financeiro, o real importador ("F") [MUDE] remete os recursos ao distribuidor interposto ("E") [TECNOSUL e outras], que por sua vez o repassa ao importador interposto*

("D") [BRASTEC, PRIME, WAYTEC e outras], cabendo a este último, a liquidação do câmbio ao exportador nos EUA ("C"), pelo pagamento das importações realizadas.

Relativamente à fiscalizada, o referido relatório indica que ela, *figurando como distribuidora das mercadorias importadas, faturava-as para a MUDE, no período de março/2004 a outubro/2007*. Há, também, indicação de relações da fiscalizada com as seguintes importadoras que lhe faturavam mercadorias: Prime Tecnologia Indústria e Comércio Ltda (faturava para as "distribuidoras" no período de 2004 a 2007); Brastec Tecnologia e Informática Ltda - BRASTEC (*sendo que o faturamento das mídias com software foi feito diretamente para a MUDE, no período de setembro/2006 a outubro/2007*), Waytec Tecnologia em Comunicação Ltda - WAITEC (no período de 2002 a dezembro/2003); TDC Tecnologia da Informação Ltda - TDC (no período de setembro/2007 a outubro/2007); Livon Indústria e Tecnologia em Eletrônica da Bahia (no período de maio/2007 a outubro/2007); PI Propriedade Intelectual Comércio e Representação Ltda (no período de abril/2007 a maio/2007);

Mais à frente, o relatório traz a descrição do *papel da empresa Tecnosul na Organização*, observando que *trata-se da etapa mais visível do esquema, e, portanto, mais vulnerável, razão porque as empresas que dela fazem parte foram constituídas em nome de interpostas pessoas ("laranjas" ou testas-de-ferro) e offshores, tendo sido previsivelmente, alvo de constantes autuações por parte da Receita Federal do Brasil*. Depois de reiterar o *"duplo grau de blindagem"* para ocultar a real importadora (MUDE), a autoridade fiscal esquematiza as relações antes mencionadas e assevera:

Conforme quadro acima as importadoras interpostas BRASTEC, PRIME, WAYTEC, LIVON e TDC simulam as vendas para a distribuidora TECNOSUL, enquanto a importadora interposta ABC simula vendas para a empresa NACIONAL. Das distribuidoras as mercadorias seguem diretamente para a MUDE BRASIL. A cadeia logística IMPORTADOR => DISTRIBUIDOR => MUDE BRASIL é realizada em um ou dois dias e trata-se de meras emissões de notas fiscais, de maneira a dar uma aparência legal à operação comercial.

As diligências realizadas junto à TECNOSUL naquela fase do procedimento fiscal comprovaram *que as importações realizadas pelas diversas empresas importadoras (e distribuídas pela TECNOSUL) não eram importações diretas, (importação por conta e risco do importador - sem clientela definida), mas sim importações por conta e ordem da MUDE*. No exame da escrituração contábil e da movimentação financeira de TECNOSUL foi observado que os valores por ela enviados *para o pagamento das aquisições de mercadorias não liquidaram integralmente as faturas emitidas pelos importadores e tampouco a empresa PRIME, em atendimento de intimação fiscal específica, conseguiu compor um demonstrativo que indicasse quais faturas de sua emissão já haviam sido liquidadas pela TECNOSUL*.

A autoridade fiscal afirmou a incapacidade econômica dos sócios formais da TECNOSUL, e por meio do quadro seguinte buscou evidenciar a incapacidade econômica da empresa, em razão do baixo capital social, da ausência de mercadorias em estoque, do valor do imobilizado e do índice de endividamento:

CONTA CONTÁBIL	dez/04	dez/05	dez/06	dez/07
CONTAS A RECEBER	102.910.827,00	115.078.614,84	116.459.499,92	133.473.372,72
ESTOQUE	0,00	0,00	0,01	0,00
IMOBILIZADO	105,00	9.090,00	11.795,00	16.000,00
TOTAL DO ATIVO	103.372.397,90	115.736.275,80	119.747.057,71	134.689.424,04
FORNECEDORES	101.583.565,72	116.199.281,15	118.829.474,95	141.558.887,75
IMPOSTOS A RECOLHER	1.778.832,18	2.947.508,76	4.370.047,76	2.612.406,71
CAPITAL SOCIAL INTEGRALIZADO	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00
RECEITA BRUTA	285.350.043,92	527.040.013,67	542.822.401,97	507.147.401,35
RESULTADO DO PERÍODO	672.262,85	-3.483.256,34	-15.654,47	-5.867.359,71
MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA	115.217.018,27	497.128.739,22	516.861.944,56	482.950.712,98

Fonte: Receita Bruta e Contabilidade: Sistemas IRPJ. Mov. Financ.: Dossiê Integrado PJ. Valores em reais

Na análise financeira das operações comerciais da TECNOSUL, observou-se que a fonte econômico financeiro da empresa é a MUDE e os recursos financeiros não "param" na TECNOSUL: Assim que chegam são utilizados, em sua grande maioria, para repasse as importadoras interpostas (desembaraços aduaneiros, liquidação de câmbios de importações, remessas para offshores do grupo, doleiros, impostos, cobertura de despesas, etc.) ou utilizados para o funcionamento da empresa. Fica claro que é MUDE, através de seus empregados do departamento financeiro, quem coordena as transferências bancárias para as empresas do grupo, entre as quais a TECNOSUL, através da simulação de operações comerciais. A autoridade fiscal consignou que depois da aquisição dos produtos importados pela TECNOSUL e do faturamento desta para a MUDE, nas datas em que as importadoras precisam honrar seus compromissos de desembaraço e/ou liquidação de câmbio das importações, a TECNOSUL recebe recursos financeiros que foram encaminhados pela MUDE, e destaca o fato de que os valores que estão sendo liquidados pela MUDE para a TECNOSUL não guardarem relação com as datas de vencimento das faturas, o que evidencia que os valores são repassados para as importadoras de acordo com as necessidades de caixa que estas apresentam. Compilando estas informações em um único relatório, a autoridade fiscal concluiu que nestas operações os recursos financeiros transitam no mínimo em três contas bancárias diferentes (MUDE/TECNOSUL/importadoras), ocorrem nas mesmas datas e sempre por ocasião dos desembaraços das mercadorias, remessas de divisas para offshores do grupo, remessas de divisas via doleiros para pessoas físicas ligadas a MUDE, pagamento de impostos, etc. Esta situação demonstra que a TECNOSUL é apenas uma empresa de passagem de recursos. Mais à frente apontou que dos mais de 1 bilhão e meio de reais transitados nesta empresa, menos de 1% (por cento) ficou na empresa TECNOSUL para fazer frente aos seus gastos operacionais.

O relatório do procedimento fiscal desenvolvido em face de MUDE também trouxe observações acerca da elevação do preço das mercadorias na venda por PRIME à TECNOSUL, para que na venda de TECNOSUL para MUDE o lucro final desta seja bem modesto. Em algumas vendas, TECNOSUL inclusive teria apurado prejuízo, e isto também em razão dos efeitos do IPI destacado por PRIME. Em razão destas circunstâncias, a autoridade fiscal observou que os valores que serão pagos pela TECNOSUL nunca liquidarão totalmente os valores faturados reconhecidos na PRIME. Talvez por isso, é que os valores remetidos pela TECNOSUL a título de liquidação de faturamento, não informam a quais faturas se referem. Talvez por este mesmo motivo, é que a empresa PRIME, embora intimada por esta auditoria fiscal a demonstrar quais foram as faturas liquidadas por ocasião das transferências advindas da TECNOSUL, não logrou êxito em fazê-lo, respondendo, por intermédio de seu procurador Ernani Bertino Maciel "... que o expressivo saldo devedor a partir de abril de 2004 não nos

permite identificar a qual Nota Fiscal refere-se o pagamento pois o mesmo viria quitar uma parcela deste saldo, prática comum e coerente com as normas contábeis e fiscais". Mister esclarecer que, a empresa PRIME, cujo primeiro faturamento ocorreu em 25/03/04, já não possuía condições de compor seu contas a receber em abril do mesmo ano, ou seja, poucas semanas depois. E assim arrematou:

A consequência desta prática resulta em uma contas a receber na PRIME - contas a pagar na TECNOSUL - que se assemelha a uma conta corrente entre as empresas cujo saldo nunca será liquidado pelo simples fato de que o valor que é faturado por uma empresa (PRIME) entra por outro na adquirente (TECNOSUL).

O relatório mencionado traz várias outras informações acerca da atuação de representantes da MUDE nas operações investigadas, assim como registros em interrogatórios policiais e interceptações telefônicas acerca da interposição de TECNOSUL e da interposição de pessoas em seu quadro social, de modo a evidenciar o gerenciamento dos pagamentos pelo setor financeiro da MUDE e afirmar a inexistência de fato da empresa TECNOSUL. Depois de descrever o evidente intuito de fraude presente nesta interposição de TECNOSUL, o auditor fiscal responsável representou para que se procedesse à baixa de seu CNPJ de acordo com o art. 80 da Lei nº 9.430/96.

A autoridade lançadora destacou que *como observado na contabilidade da TECNOSUL, e na documentação apreendida, constante da Diligência acima referenciada, as empresas não possuíam um controle do que estava em aberto vez que as remessas eram para atender as liquidações de desembaraço ou câmbio. A MUDE fazia os pagamentos à TECNOSUL não exatamente das vendas efetuadas por esta mas sim para cobrar liquidações de câmbio ou desembaraços aduaneiros das importações efetuadas. E reproduziu lançamentos na conta de passivo para evidenciar que os lançamentos dos pagamentos aos fornecedores eram efetuados, na maioria absoluta das vezes, sem referência qualquer às notas fiscais de compra, concluindo que:*

A prática contábil determina que os valores refletidos nas contas do Passivo devem sempre corresponder a débitos vencidos ou vincendos, ainda não quitados, documentalmente comprovados pelos contribuintes, quando solicitados.

Por outro lado o art. 228 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/1994, assim dispõe:

"Art. 228 - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção (Decreto nº 1.598/77, art. 12, §2º).

Parágrafo único. Caracteriza-se, também, como omissão de receitas:

...

b) a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada."

Deste modo, o passivo não comprovado, representado pela manutenção no passivo de obrigações não comprovadas, constitui hipótese de presunção de omissão de receitas.

Fato curioso que vem corroborar tudo o que foi exaustivamente apurado na investigação, é que a TECNOSUL mantém em seu passivo compras não quitadas junto ao fornecedor PRIME no valor de R\$ 10.664.661,56, compras essas efetuadas em agosto de 2005 e esta empresa continuou a fornecer, regularmente, nos meses e

anos seguintes. Cabe a pergunta: Se fosse uma relação comercial regular, que empresa continuaria a fornecer regularmente tendo o cliente não quitado tal dívida?

Dessa forma, há que ser constituído o devido crédito tributário de IRPJ e seus reflexos, com base no passivo apontado na DIPJ TECNOSUL sem a comprovação efetiva de sua existência, porém na real beneficiária do esquema fraudulento, MUDE Comércio e Serviços Ltda, CNPJ 04.867.975/0001-72.

[...]

O contribuinte TECNOSUL, no ano calendário sob fiscalização optou pela sistemática de lucro real anual. O valor base para o lançamento consta de sua DIPJ e da planilha preenchida pelo contribuinte, no valor total de R\$ 136.065.145,68.

Ressaltamos que foi deduzido da base de cálculo apurada, o prejuízo apontado na DIPJ do contribuinte real beneficiário (MUDE) no valor de R\$ 10.999.746,90, referente ao ano-calendário de 2008.

O lançamento decorrente dessa infração teve como tributações reflexas, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o PIS e COFINS. Da mesma forma como feito na apuração do lucro, foi reduzida da base de cálculo da CSLL, a base negativa no valor de R\$ 10.999.746,90 do ano de 2008.

Tendo em vista tratar-se de interposição fraudulenta, as multas de ofício foram qualificadas conforme determina o parágrafo 1º, do artigo 44, da Lei 9430/96.

4 - ENQUADRAMENTO LEGAL

- Do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

Art. 24 da Lei nº 9.249/95;

Art. 40 da Lei nº 9.430/96;

Art. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 279, 281, inciso III, e 288, do RIR/99.

[...]

- Da Multa Qualificada

Art. 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei 9.430/96.

5 - SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

No curso das investigações, que culminaram com os lançamentos tributários efetuados pela Equipe Especial de Fiscalização da 8ª Região Fiscal, foram evidenciadas 14 (quatorze) pessoas que foram arroladas como sujeitos passivos solidários das obrigações tributárias lançadas, a saber:

[...]

Tendo em vista tratar-se exatamente do mesmo assunto conduzido pela Equipe Especial de Fiscalização da 8ª região Fiscal, os créditos tributários apurados na presente fiscalização também terão como devedores solidários as mesmas pessoas que foram apontadas quando da fiscalização conduzida pela citada Equipe.

As provas que formaram a convicção da Receita Federal da participação de cada um dos sujeitos passivos solidários na operação de interposição fraudulenta, constam da documentação enviada para cada um deles quando de suas respectivas inclusões no polo passivo das obrigações tributárias e fazem parte do anexo V, do processo 10803.000071/2009-67.

Às fls. 9284/9329 constam os Termos de Sujeição Passiva Solidária dirigidos a Fernando Machado Grecco, Marcelo Naoki Ikeda, Marcílio Palhares Lemos, Moacyr Alvaro

Sampaio, Hélio Benetti Pedreira, Gustavo Henrique Castellari Procópio, José Roberto Pernomian Rodrigues, Luiz Scarpelli Filho, Pedro Luis Alves Costa, Reinaldo de Paiva Grillo, Carlos Roberto Carnevali, Cid Guardia Filho, Ernani Bertino Maciel e Cisco do Brasil Ltda. Em cada termo há referências às provas integradas ao processo nº 10803.000071/2009-67 acerca do papel das pessoas físicas e da pessoa jurídica na organização, bem como das conclusões ali firmadas, das quais decorreria a responsabilidade tributária com fundamento no art. 124, inciso I do CTN.

Impugnando a exigência, a autuada arguiu sua ilegitimidade passiva, apontou imprecisão na descrição dos fatos e na fundamentação legal da autuação, afirmou a inexistência de correlação entre interposição fraudulenta e passivo fictício na pessoa jurídica interposta, discorreu sobre a impossibilidade de considerar-se como receitas omitidas os saldos totais das contas de passivo e a necessidade de arbitramento do lucro em tais circunstâncias, e finalizou apontando a ilegalidade de incidência de juros sobre a multa de ofício.

Os responsáveis tributários também apresentaram impugnação, sendo considerada intempestiva a ofertada por Reinaldo de Paiva Grillo. Em linhas gerais, os responsáveis questionaram o uso de prova emprestada e de presunções, a inexistência de vínculo com a fiscalizada, e a decadência em relação a obrigações registradas no ano-calendário de 2005. Houve também questionamentos acerca da inaplicabilidade do art. 124, I do CTN, e até mesmo do art. 135 do CTN neste caso, da inexistência de procedimento fiscal em face de impugnantes, e justificativas para fatos que integraram a acusação fiscal original. Cisco do Brasil Ltda apresentou extensas justificativas acerca de suas operações, discordando da acusação fiscal e de sua fundamentação legal.

A Turma Julgadora rejeitou estes argumentos em acórdão assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008

Provas e Documentos. Oportunidade para Apresentação.

Nos termos da legislação em vigor, a impugnação da exigência, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, instaura a fase litigiosa do procedimento, oportunidade em que devem ser apresentadas, pela defesa, as provas e documentos que entender pertinentes.

Nulidade. Improcedência.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão. O MPF é mecanismo de controle administrativo e nenhuma irregularidade houve em relação ao mandado, uma vez que o MPF - Fiscalização foi regularmente emitido e cientificado à Contribuinte.

Direito de Defesa. Cerceamento.

Inexiste ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório quando a contribuinte demonstra ter pleno conhecimento dos fatos imputados pela fiscalização, bem como da legislação tributária aplicável, exercendo seu direito de defesa de forma ampla na impugnação.

A alegação de cerceamento do direito de defesa na fase investigativa que ocorre durante o procedimento fiscal e se conclui com o lançamento do crédito tributário é

incabível, pois somente quando da impugnação da autuação se instaura a fase litigiosa do processo.

Sujeição Passiva Solidária. Pessoas Físicas e Pessoa Jurídica.

Correto o procedimento do Fisco em arrolar, como sujeitos passivos solidários e obrigados em relação ao crédito tributário constituído, as pessoas físicas e jurídicas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, na forma do que dispõe o artigo 124, I, do CTN.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Decadência. Lançamento por Homologação.

Inexistindo recolhimentos, não sendo os valores devidos declarados em DCTF e constatada a existência de dolo, fraude ou simulação, da qual decorreu a qualificação da multa de ofício, a contagem do prazo decadencial submete-se à regra geral prevista no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, ou seja, flui a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Restando incomprovado o passivo em 31/12/2008, data do levantamento do Balanço Patrimonial do ano-calendário/2008, irrelevante que a obrigação tenha sido contraída em 2005, 2006 ou 2007, em nada sendo afetada a presunção legal de omissão de receita aplicável ao caso.

Ocorrido o fato gerador das exações em 31/12/2008 e os lançamentos sido cientificados em 25/08/2012, inexistente a decadência suscitada pela impugnante.

Constitucionalidade de Lei. Competência do Órgão Administrativo de Julgamento.

O julgamento administrativo está estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade, não podendo negar os efeitos à lei vigente, pelo que estaria o Tribunal Administrativo indevidamente substituindo o legislador e usurpando a competência privativa atribuída ao Poder Judiciário.

Multa de Lançamento de Ofício. Qualificação

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal, e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN. Estando evidenciada nos autos a intenção dolosa da autuada de evitar a ocorrência do fato gerador ou seu conhecimento pela Autoridade Tributária, a aplicação da multa qualificada torna-se imperiosa.

Multa de Lançamento de Ofício. Incidência de Juros de Mora.

Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

Omissão de Receitas. Passivo Fictício.

A omissão de receita caracteriza-se pela manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não reste comprovada. Enquanto o valor não comprovado ou já quitado estiver registrado no passivo indevidamente, está caracterizada, por presunção legal, a omissão de receitas.

Realizado o lançamento com a observância de todas as normas legais, cabe ao contribuinte fazer prova da efetividade dos valores contabilizados em seu passivo,

devendo suas alegações ser acompanhadas de documentos hábeis e idôneos a demonstrar a verdade dos fatos, do contrário aplica-se a presunção legal da ocorrência de omissão de receitas que, por sua natureza “juris tantum”, deve ser infirmada pela parte contrária com provas robustas, o que não se viu nos autos presentes.

Constatada ser a contribuinte a real detentora dos recursos encaminhados à sua suposta fornecedora e sendo ela a beneficiária das operações que utilizavam empresas de fachada para afastar, dificultar ou impedir o pagamento dos tributos devidos, correta a imputação de omissão de receita à atuada dos valores apurados pelo Fisco e que denotam a existência de passivo fictício.

Arbitramento. Não Cabimento.

Não tendo sido descaracterizada nem desclassificada a escrituração da atuada, correto o procedimento fiscal de adotar, para fins dos lançamentos realizados, o regime de tributação assumido pela contribuinte, no caso, o Lucro Real, conforme mandamento do artigo 24, da Lei nº 9.249, de 1995, pelo que descabido o arbitramento pretendido pela impugnante.

Prova emprestada. Utilização. Disponibilizadas às partes as provas chamadas “emprestadas” e tendo sido permitido à fiscalizada e aos sujeitos passivos solidários inteiro acesso a elas, podendo exercer o direito de ampla manifestação sobre as mesmas, improcedente o reclamo sobre uma possível utilização indevida de provas e documentos trazidos de outros processos, mais ainda quando grande parte são eminentemente decorrentes da ação fiscal empreendida pela Receita Federal.

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

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

A atuada foi cientificada da decisão de primeira instância em 10/10/2013 (fl. 11876) e interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 11/11/2013 (fls. 12268/12344), no qual, de início, afirma a *flagrante nulidade do presente processo e dos autos de infração*, dado que da presunção de omissão de receitas resultou lançamento *direta e exclusivamente sobre a Recorrente*, com o acréscimo de multa qualificada justificada *laconicamente com base na afirmação de que teria havido interposição fraudulenta*. Aduz que não possuía qualquer conhecimento ou controle das operações da aludida empresa (Tecnosul), observa que não lhe foi dirigida qualquer intimação no curso do procedimento fiscal, e destaca que *as supostas provas que basearam a responsabilização direta da Recorrente não foram sequer produzidas no referido procedimento, mas sim em outro processo que teve por objeto análises de períodos anteriores a 2007 e tratou de infrações relativos ao IPI e ao controle aduaneiro.*

Na sequência, em preliminar, afirma sua ilegitimidade passiva, observando que no processo administrativo referido pela Fiscalização não há provas nesse sentido, destacando que obteve decisão favorável no único litígio já apreciado por este Conselho. Assevera que a autoridade julgadora de 1ª instância *ignora completamente o modelo de negócio do qual a Recorrente fazia parte*, e argumenta que *elementos como a suposta ausência de estoques ou de locais de armazenagem da Tecnosul jamais podem ser entendidos como evidência de que tal distribuidora tinha existência apenas formal.*

Reporta-se à *defesa contra a "devassa fiscal" por si sofrida* para afirmar que ali restou demonstrado *que suas operações foram sempre praticadas de acordo com a legislação, além de se basearem no modelo de negócio mais moderno e avançado em termos econômicos e de produção e distribuição, utilizado por grandes empresas no mundo todo.* Destaca, nesta abordagem, que neste modelo evitava-se *que os produtos ficassem armazenados no Brasil, muitas vezes a altos custos*, e afirma equivocada a conclusão fiscal acerca do *trânsito dos recursos monetários na cadeia produtiva/distributiva*, dado que o *"corte" proposital efetuado pelos Agentes Fiscais na cadeia de negócios da qual a Recorrente fazia parte tem o objetivo de imputar-lhe única e exclusivamente o gerenciamento e comando de todas as operações.* Caso se mudasse o foco, facilmente se veria que os recursos utilizados pela Recorrente para pagar seus fornecedores (distribuidores) advinham, igualmente, de seus clientes (integradores ou revendedores) indicados pelo fabricante. Ou seja, o *fluxo de recursos para pagamento não tinha início na pessoa da Recorrente.* Observa ser comum o pedido de *antecipação do pagamento das faturas, bem como aumento das linhas de crédito existentes e conclui, diante da extensa abordagem apresentada, que a Recorrente possui (ou possuía) extrema qualificação técnica, com altíssimo conhecimento dos complexos equipamentos e soluções oferecidas pela CISCO na área de tecnologia da informação, e cada um dos demais entes da cadeia possui função, objetivo e risco específico dentro do negócio realizado.* Reporta-se, ainda, a parecer do Professor Celso Fernandes Campilongo acerca de sua *forma de operação e do modelo de negócio em que esta se insere*, no qual esclarece que a *posição de liderança de mercado atingida pela Recorrente apenas foi possível com a implementação de um modelo de negócios baseado em usos e costumes típicos de mercado de tecnologia da informação na sua vertente de comércio internacional e conclui que a Recorrente não assumiu os riscos de todo o empreendimento, que vai desde o fabricante até o usuário final; aliás, nenhum dos eles da cadeia assumiu, individualmente, tal risco.*

Entende, assim, que *as acusações sobre o suposto adiantamento dos valores, bem como o suposto acompanhamento (que na tendenciosa dicção do Fisco tornou-se "controle") da cadeia por parte da Recorrente, como justificativas da interdependência, nada mais são que frutos de uma visão equivocada do modelo Just in Time, o qual se funda na intensa e rápida interação entre os membros da cadeia produtiva.* O controle da cadeia, em tais condições, seria do fabricante e/ou do usuário final, e a interdependência dos agentes é decisiva, sendo *inegável que há uma dependência econômica entre todos os elos*, mas que não pode ser confundida com *ausência de autonomia das empresas, principalmente para caracterizar controle por parte de alguma delas.* Complementa que no processo administrativo nº 10803.000071/2009-67 restou demonstrado que *não houve adiantamento de recursos e a rapidez no trânsito das mercadorias e aparente interdependência são decorrência do JIT.*

Discorre sobre o financiamento das cadeias de comércio, destacando que todos seus elos *tentam, ao máximo, trabalhar com recursos alheios, valorizando o conceito de alavancagem*, para assim adotar conclusão oposta à da Fiscalização: *a Recorrente não tinha uma "caixa forte", uma "casa da moeda", onde estocava os recursos para financiar seus fornecedores e seu fabricante. Ela atuava no mercado como uma típica empresa revendedora de mercadorias: recebendo os recursos de suas vendas e usando-os para custear suas despesas e quitar seus fornecedores. Assim, dizer que a Recorrente financiou as importações ou, pior, que o fez por meio de distribuidora interposta (Tecnosul) é ignorar os dados auferidos das relações comerciais e financeiras entre os elos da cadeia de comercialização de produtos. No caso, em verdade, a Recorrente era financiada pelos seus fornecedores.*

Afirma impróprio o procedimento fiscal de se basear em depoimentos prestados na Polícia Federal, sem verificar se foram confirmados em juízo, destacando que isto não ocorreu em relação a depoimentos de sócios de BRASTEC e PRIME, inclusive no que tange a operações desta com TECNOSUL, o que infirmaria os indícios reunidos pela Fiscalização no sentido de que elas seriam empresas de fachada.

Ademais, as provas reunidas se refeririam a períodos anteriores a 2007 e a infrações relativas apenas ao IPI e ao controle aduaneiro. Entende que o *procedimento deveria ter sido amplo e detalhado o bastante para que fosse possível a apuração correta de todos os elementos que deram ensejo aos Autos de Infração em tela*, e destaca que o presente levantamento fiscal não dirigiu *uma intimação sequer contra o sujeito passivo*, e não estava lastreado em Mandado de Procedimento Fiscal - MPF específico, caracterizando *evidente vício no procedimento fiscalizatório*. Menciona que foi surpreendida pelo lançamento, e que a própria Fiscalização reconhece que apenas redirecionou a autuação fiscal para a recorrente, expedindo intimações apenas em face de Tecnosul e seus fornecedores.

Questiona porque tal intimação não foi feita em 2011, mormente tendo em conta que, *desde a deflagração da Operação Persona e com a lavratura, em 2008 e 2009, dos Autos de Infração de IPI*, a Fiscalização já tinha *tanta certeza de que a Recorrente seria a "detentora de fato" da Tecnosul*. Parece-lhe que a Fiscalização levou a cabo *procedimento de fiscalização "apenas no papel"*, isto é, *para atender a formalidades mínimas e para justificar o futuro auto de infração*. Daí a nulidade do lançamento *direcionado apenas a pessoa jurídica que, ao final, não foi sequer incluída no polo passivo do presente Auto de Infração*.

Acrescenta, ainda, que sua sujeição passiva decorre de fatos apurados na Operação Persona, e que os processos administrativos correspondentes ainda não possuem decisão final. De toda sorte, reafirma que *as acusações acima mencionadas não possuem relação alguma com a infração objeto dos presentes autos*, e observa que *a imputação de presunção legal de omissão de receitas já escancara, em si, a impropriedade de se efetuar lançamento fiscal sobre a Recorrente, sem que esta tenha tido uma única oportunidade de apresentar esclarecimentos e documentos que pudessem afastar a referida presunção legal*, destacando que o art. 281 do RIR/99 expressamente ressalva-lhe a possibilidade de prova da improcedência da presunção.

Em seu entendimento, *fiscalizou-se uma pessoa jurídica, mas, diante da suposta falta de esclarecimentos por essa pessoa jurídica quanto a elementos de sua contabilidade, aplicou-se sobre terceira pessoa (a Recorrente) os efeitos da presunção legal que essa terceira pessoa não foi sequer chamada a esclarecer*. De fato, o procedimento fiscal, de tão *teratológico e arbitrário*, é *insustentável sob qualquer ponto de vista*. Em reforço, observa que em outras presunções legais, como aquela prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96, é nulo o lançamento se não houver intimação de todos os co-titulares da conta-corrente, consoante Súmula CARF nº 29.

Aduz que *a Fiscalização acabou por efetuar a desconsideração da personalidade jurídica da empresa Tecnosul de forma totalmente ilegal, arbitrária e equivocada*, sem autorização judicial ou legal, defendendo que a legalidade deve prevalecer, desmerecendo as referências da autoridade julgadora a abuso de personalidade jurídica, desvio de finalidade e confusão patrimonial. Discorre sobre a Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica, observa que os requisitos da lei civil não foram demonstrados pela Fiscalização, mas ressalva que em tais circunstâncias *é o patrimônio dos sócios que deve ser*

alcançado e nunca o patrimônio de outra pessoa jurídica que nem sequer teve participação nos fatos geradores e não foi intimada uma única vez no procedimento de fiscalização. Acrescenta referências doutrinárias e jurisprudenciais acerca da impossibilidade de desconconsideração da personalidade jurídica sem ordem judicial, e contra o entendimento da autoridade julgadora de que não houve desconconsideração da personalidade jurídica de Tecnosul questiona:

88. Ora, se no que foi feito nestes autos não é desconsiderar a personalidade jurídica da Tecnosul, o que seria? Lavrar auto de infração diretamente sobre a Recorrente com base nos exatos valores, sem tirar nem por, extraídos da contabilidade da Tecnosul, não é desconsiderar sua personalidade jurídica? Compensar de ofício os prejuízos fiscais e bases negativas da Recorrente com supostas receitas omitidas pela Tecnosul, não é desconsiderar sua personalidade jurídica? Fiscalizar apenas a Tecnosul, mas não indicá-la sequer como sujeito passivo das supostas infrações encontradas, não é ignorar completamente sua personalidade jurídica? De fato, o procedimento fiscal, de tão teratológico, inédito e sui generis, confundiu até mesmo a DRJ, que faz verdadeiro malabarismo zetético para tentar salvar o malfadado procedimento.

Defende inexistir qualquer relação entre o "planejamento elisivo tributário" sugerido na decisão recorrida e a suposta existência de passivo fictício na TECNOSUL e arremata afirmando a nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo, ou pela *ausência de procedimento fiscalizatório em face da Recorrente*, ou mesmo pela equivocada e ilegal desconconsideração da personalidade jurídica de TECNOSUL.

No mérito, aponta *imprecisão na descrição dos fatos e na fundamentação legal da autuação*, dado que, *inicialmente, a Fiscalização faz crer que os valores constantes das contas de passivo da Tecnosul seriam inexistentes*, e em seguida *leva a crer que o passivo em questão seria existente, porém relativo a obrigações não exigíveis (já pagas)*. Mais à frente, *volta a dizer que o passivo seria inexistente*, por mencionar que *inexistiria comprovação efetiva de sua existência*. Assim, não bastasse a impropriedade da citação de artigo do RIR/94 já revogado, a Fiscalização trata como sinônimos o passivo decorrente de obrigações inexigíveis ou inexistentes (art. 40 da Lei nº 9.430/96) e o decorrente de obrigações já quitadas (art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77). Discorre sobre as duas circunstâncias e ressalta que elas têm enquadramentos legais distintos, e que ambos foram citados na fundamentação do lançamento, evidenciando a imprecisão que cerceia seu direito de defesa e enseja a nulidade do lançamento.

Prossegue abordando a *inexistência de correlação entre interposição fraudulenta e passivo fictício na pessoa jurídica interposta*, inicialmente mencionando não ter acesso aos documentos fiscais e contábeis de TECNOSUL, para depois extrair da acusação fiscal que o motivo da exigência seriam as inconsistências decorrentes do pagamento a fornecedores sem referências às notas fiscais de compra, e reiterar que foi indicada no lançamento como contribuinte, eximindo-se a TECNOSUL e seus sócios de qualquer responsabilidade. Discorre sobre o delito de interposição fraudulenta, destinado à ocultação de terceiro em variadas condições, com *pressupostos e consequências muito bem delimitados na legislação de regência*, sem qualquer relação com passivo inexistente ou não comprovado, hipóteses que autorizam presunção de omissão de receita, mas nunca pela *"real beneficiária" das operações de comércio exterior, eis que (i) são infrações completamente distintas, com tipicidade, consequências e sanções igualmente distintas; e (ii) não existe previsão legal para tanto nas regras relativas à presunção de omissão de receitas*. Equivocada, portanto, a decisão

recorrida que justifica o procedimento *na alegada "íntima vinculação entre as empresas [...]"*. Acrescenta inexistir *nexo de causalidade* entre as duas infrações, e antecipa a alegação de que as provas da interposição fraudulenta remetem a período que *nem mesmo a Tecnosul possuía atividade*.

Demonstra que *a interposição fraudulenta nada tem a ver com a "inexistência de fato" da Tecnosul, como pressuposto para a inaptidão de sua inscrição no CNPJ, e que para a acusação de inconsistências contábeis da TECNOSUL imprópria e irrelevante é a menção à alegada inexistência de fato da Tecnosul e a consequente inaptidão de seus CNPJ, a evidenciar que a Fiscalização se confunde em argumentação tortuosa, num emaranhado de infrações diversas e com consequências jurídicas igualmente diversas, sem guardar a menor obediência ao que determinam as disposições legais aplicáveis a cada uma das supostas infrações*.

Aponta, ainda, *erro no critério temporal do fato gerador em razão da impossibilidade de considerar-se como receitas omitidas os saldos totais das contas de passivo, ali computando passivo contraído pela Tecnosul em anos anteriores*. Defende que a presunção decorrente de passivo com exigibilidade não comprovada tem por pressuposto o registro de um falso passivo, e este teria sido contraído de 2005 a 2007, como inclusive reconhecido pela Fiscalização, não se prestando, assim, a sustentar a presunção em 2008. Reporta-se aos elementos dos autos que evidenciam inexistir *um único passivo que teria sido contraído no ano de 2008*, ressalta que com a Operação Persona *as atividades da Tecnosul sofreram golpe fatal, reduzindo, de fato, sua receita bruta a zero*, e que apenas houve redução do passivo em R\$ 5.493.742,07 em 2008. Reconhece inexistir restrição temporal nos dispositivos que firmam a presunção legal, mas observa que *a atividade de lançamento não pode se fundar em tão alto grau de abstração, imprecisão e inexatidão, como se a Autoridade Fiscal possuísse discricionariedade para, a seu critério, atribuir a omissão de rendimentos a qualquer dos anos-calendário em que o respectivo passivo se encontrava contabilizado*. Se assim fosse, poderia a Fiscalização deslocar a autuação para 2011, caso o passivo fosse mantido até lá? Cita acórdãos deste Conselho contrários a interpretações semelhantes à que orienta o lançamento, localizando a presunção no momento do registro da obrigação. Finaliza observando que nos lançamentos de Contribuição ao PIS e COFINS *sequer houve atenção do Fisco para o fato de que tais tributos são apurados mensalmente*.

Subsidiariamente também defende a *necessidade de arbitramento do lucro em face da alegada omissão de receitas equivalentes à totalidade dos passivos registrados em contabilidade*, em razão da imprestabilidade da escrituração para fins de apuração do lucro real frente à manutenção de 100% das receitas à margem da contabilidade, evidenciando que *a contabilidade da Tecnosul não refletia a movimentação da empresa e desatendia a todos os requisitos fiscais*. Invoca julgados administrativos nestes sentido, e manifesta discordância acerca da justificativa apresentada pela autoridade julgadora de 1ª instância neste ponto, no sentido de que foram admitidos prejuízos fiscais e bases negativas da recorrentes para determinação das bases tributáveis, pois para ter *efetivamente reapurado o lucro líquido da Recorrente* outros aspectos deveriam ser considerados, consoante exposto em julgados que menciona.

Discorda da qualificação da penalidade porque a existência de passivo inexistente ou não exigível não é suficiente para tanto, e a interposição fraudulenta não autoriza, como antes mencionado *a presunção de que eventual omissão de receitas foi realizada pela "real beneficiária" das operações de comércio exterior*. A aplicação da multa

qualificada exige *que se comprove a existência da intenção de se praticar o ato para que fosse retardado ou impedido o surgimento da obrigação tributária respectiva*. Como a omissão de receitas foi caracterizada de modo indireto, o Fisco não carrou aos autos *provas diretas e cabais da vontade da Tecnosul e da Recorrente em sonegar*, até porque *não houve um único ato de fiscalização sobre a recorrente*. Reporta-se à decisão recorrida asseverando que ali se vê *intuito doloso em supostos fatos que não tem nenhuma relação direta, ou mesmo indireta, com a acusação primitiva*. Discorre sobre a necessária prova do dolo, reportando-se a doutrina e jurisprudência administrativa, afirma inexistir prova nos autos de que *os passivos questionados foram "inventados" pela Tecnosul com o intuito de fraudar o fisco*, e conclui que *uma infração presumida não comporta, por questão de coerência lógica, evidência de fraude na prática dessa mesma infração*, razão pela qual a Fiscalização *esquivou-se do mister de provar a fraude utilizando-se da acusação de interposição fraudulenta*, sem qualquer relação *com a suposta existência de passivos não comprovados*.

Por fim, aborda a *ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício*, em razão de sua finalidade remuneratória do capital e por inexistência previsão legal para tanto.

Cisco do Brasil Ltda foi cientificado da decisão de primeira instância em 10/10/2013 (fl. 11877) e interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 08/11/2013 (fls. 12127/12242), no qual apresenta extensa exposição dos fatos relevantes, abordando o *modelo de distribuição por terceiros* e discorrendo sobre seu papel neste contexto. Questiona as provas reunidas pela Fiscalização afirmando a *invalidade da prova emprestada* e o *cerceamento de defesa decorrente da violação ao contraditório e à ampla defesa na formação da prova*, além da *imprestabilidade das interceptações telefônicas utilizadas*, mas acrescentando que seriam improcedentes as acusações em razão do conteúdo de tais provas, até porque *em momento algum se tenha apontado qualquer benefício auferido pela ora Recorrente ou sua controladora além de um vago e impreciso alegado aumento de vendas*. Na sequência, pede a declaração de nulidade da decisão de 1ª instância com fundamento no art. 59, §3º do Decreto nº 70.235/72, porque nenhum de seus argumentos de defesa foi *minimamente analisado*, bem como a nulidade dos termos de sujeição passiva solidária porque *não evidenciado, nem superficialmente, qual seria o embasamento legal e fático que validaria sua condição de sujeito passivo por solidariedade com relação aos tributos devidos pela Tecnosul - ou, em última instância, pela Mude*. De sua defesa transcreve-se os seguintes excertos destacados pela recorrente, e que conduzem para a conclusão de que *inexiste interesse comum na situação que constitua fato gerador do IRPJ, da CSLL, da COFINS e do PIS*:

Afora a inexistência de comprovação de qualquer conexão jurídica ou econômica da Recorrente ao alegado passivo fictício, repita-se quantas vezes se fizer necessário que a Recorrente não tem qualquer envolvimento nas operações de importação auditadas. [...]

Conclusão única do referido fato, com o devido respeito, é a de que a Recorrente não poderia jamais ter sido caracterizada como sujeito passivo por solidariedade nestes autos. Legalmente e factualmente a Recorrente é inocenta das acusações que lhe são imputadas e as provas carreadas aos autos comprovam cabalmente tal conclusão.

[...]

E a impropriedade da acusação fiscal ora combatida ganha ainda mais clareza ao se levar em consideração que não há nestes autos ou nos outros processos administrativos relacionados à operação que originou a presente disputa qualquer

evidência, por mínima que seja, de que a Recorrente teria interesse comum, jurídico ou até mesmo econômico, nos fatos geradores do IRPJ, da CSLL, da COFINS e do PIS alegadamente devidos pela Tecnosul, empresa cuja própria existência era, até a conclusão da chamada "Operação Persona", por ela desconhecida.

[...]

Ademais, no ano de 2008, eleito pela d. fiscalização como aquele em que teria ocorrido o fato gerador do IRPJ, da CSLL, da COFINS e do PIS e cobrança, a CSI e a Recorrente não mais possuíam qualquer relação negocial com a empresa Mude, fator adicional a evidenciar o descabimento da acusação de solidariedade ora impugnada contra a recorrente.

[...]

Com efeito, o que se verifica da leitura do TSPS e dos autos de infração de IPI lavrados contra a empresa Mude, assim como do auto de infração ora atacado e da vasta documentação coligida ao longo de anos de investigação e dos extensos relatórios que buscam sistematizar tais dados, é que a d. fiscalização, passados todos esses anos desde o começo da Operação Persona, continua sem entender como se organizam as atividades da Recorrente e da sua controladora nos EUA, a CSI - ou pior, continua não procurando fazê-lo.

[...] As provas coligidas com relação à interposição fraudulenta na cadeia de importação referem-se à Mude e a terceiros e não à Recorrente ou à CSI, e nem tampouco se referem ao período autuado (2008), no qual, aliás, não mais havia qualquer relação negocial com a Mude, encerrada ainda no ano de 2007.

[...]

Entretanto, não há como se deixar de criticar a posição tomada pelo fisco para o presente, com base na qual foram extrapolados os limites da razoabilidade e da legalidade, ao se estender, à margem dos fatos e da lei, a improcedente conclusão da existência de um suposto benefício econômico da Recorrente também sobre receitas omitidas pela Tecnosul, sendo que nem mesmo o fisco acusa a Recorrente de possuir interesse comum, jurídico ou econômico, nos fatos geradores do IRPJ, da CSLL, da COFINS e do PIS devidos por essa empresa.

[...]

Tal como exaustivamente já comprovado, a Recorrente não tinha conhecimento, participava ou auferia benefício, em qualquer extensão, das fraudes que teriam sido cometidas, e por isso mesmo não há prova alguma nesses sentido, não se sustentando, portanto, a atribuição de sujeição passiva solidária feita pela d. fiscalização. [...]

Com base no art. 228 do RIR/99 que embasa a autuação sobre a qual o TSPS ora atacado está vinculado, simplesmente não haveria como a Recorrente ter mantido, nos livros fiscais da Tecnosul, passivos não identificados. Ademais, ainda que se deixe momentaneamente de lado o fato de que o interesse exigido pelo art. 124, I, do CTN é aquele de natureza jurídica, deveria o fisco, no mínimo, ter demonstrado que o alegado benefício auferido pela Tecnosul e/ou pela Mude, decorrente da falta de pagamento do IRPJ, da CSLL, da COFINS e do PIS em cobrança, teria se estendido à Recorrente, o que sabidamente não foi feito nos presentes autos.

Por fim, e ainda que abstraíssem todas as circunstâncias acima - o que decerto se faz apenas a título de argumentação - é bem de se ver que se nem mesmo a Tecnosul (e pelo lado os credores, os seus fornecedores, como a Prime, por exemplo) comprovou a que produtos se referiam as obrigações não liquidadas constantes do passivo contábil, tampouco o fisco logrou fazê-lo, o que leva à conclusão de que não se pode afirmar com certeza que tais produtos seriam de fabricação da CSI - ou ao

menos em que extensão o seriam, levando assim à nulidade da sujeição passiva solidária impropriamente estendida à ora Recorrente.

[...]

Contudo, o fato de a Recorrente ter sido considerada apela fiscalização como devedora solidária dos débitos de IPI e de multa regulamentar lançados em razão de importações alegadamente efetuadas pela Mude não autoriza, jamais, a conclusão de que, automaticamente, poderia ser considerada solidária pelos débitos tributários lançados contra a Tecnosul.

Deveria o fisco ter apresentado, necessariamente, quais seriam os motivos de direito e de fato que demonstrassem em que medida a Recorrente possuiria qualquer tipo de interesse ou, mesmo, teria se beneficiado ou participado da conduta antijurídica imputada à Tecnosul. E por não tê-lo feito, o TSPS ora impugnado é nulo por patente vício de motivação.

[...]

De se notar, portanto, que a solidariedade veiculada pelo inciso I do art. 124 não trata da transferência da responsabilidade tributária a terceiros, estranhos ao liame obrigacional, matéria essa tratada em capítulo subsequente do CTN (Capítulo V - Responsabilidade Tributária, Seção III - Responsabilidade de Terceiros). Exige, a contrario sensu, que as partes tidas por solidárias estejam igualmente ligadas ao fato que deu ensejo ao nascimento de uma relação jurídica cujo resultado é o pagamento do tributo previsto em lei.

[...]

Diferentemente do quanto ocorre com a empresa Mude e as ditas empresas interpostas na cadeia de importação, a Recorrente não é declarada pela d. fiscalização como a real importadora das mercadorias em pauta. [...]

V - CONCLUSÃO

A Recorrente não é sujeito passivo por solidariedade; nem ela nem a CSI importaram ou revenderam os produtos Cisco no Brasil; não possuíam qualquer controle sobre a escrita contábil da Tecnosul ou com esta mantiveram qualquer relação negocial; não estavam envolvidas, participaram ou tinham conhecimento de qualquer esquema de interposição fraudulenta de terceiros na cadeia de importação; de outro lado, não tiveram qualquer benefício proveniente da alegada fraude, tampouco da suposta economia fiscal advinda da manutenção de passivos não identificados nos livros da Tecnosul, não havendo, portanto, interesse comum no fato gerador do IRPJ, da CSLL, da COFINS e do PIS ou mesmo nos resultados financeiros porventura decorrentes de tal medida. A Recorrente, portanto, tanto do ponto de vista fático como legal, é integralmente inocente das acusações que lhe são imputadas.

Moacyr Alvaro Sampaio foi cientificado da decisão de primeira instância em 11/10/2013 (fl. 11889) e interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 11/11/2013 (fls. 12521/12562), no qual, preliminarmente, argüi a nulidade da decisão de 1ª instância por ausência de análise da impugnação do recorrente, dado que resumiu-se a DRJ em tecer considerações genéricas acerca da possibilidade de utilização das provas emprestadas e da sujeição passiva solidária, sem, contudo, rebater de maneira individualizada quaisquer das alegações trazidas pelo Recorrente que demonstram não haver o interesse comum no fato gerador da obrigação tributária, para fins de caracterização da responsabilidade solidária do contribuinte prevista no art. 124, inciso I, do CTN, mas isto, evidentemente, apenas na hipótese de o mérito não ser decidido em seu favor (conforme art. 59, §3º do Decreto nº 70.235/72).

Na sequência, afirma a *insubsistência do Termo de Sujeição Passiva Solidária*: 1) por ausência de motivação, dado que *a Fiscalização limita-se a fazer alusão aos autos do Processo Administrativo n. 10803.000071/2009-67, sugerindo que ali se encontram as provas da responsabilidade imputada ao recorrente, sem tecer qualquer comentário adicional*, sendo certo que nos mencionados autos há referências apenas a períodos anteriores a 2007; 2) por *utilização de prova emprestada* sem relação com a infração apurada, dado que não foram promovidas *diligências para verificar as acusações fiscais*, como exigido na jurisprudência, até porque no outro processo trata-se de período e tributos distintos; 3) por *ausência de procedimento fiscalizatório em face do recorrente*, devidamente lastreado em MPF específico, analisando, por exemplo, a evolução patrimonial do recorrente, e outros aspectos semelhantes aos deduzidos pela autuada em seu recurso voluntário; 4) porque a responsabilidade solidária prevista no art. 124, I, do CTN *somente se aplica aos próprios contribuintes que efetivamente praticam o verbo do critério material da hipótese de incidência tributária ou da multa*, e o recorrente nunca teve interesse na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, qual seja, *a apuração de receitas supostamente omitidas pela Tecnosul*, e demais disso a multa imputada (caso prevaleça) possui caráter *personalíssimo, não podendo ser cobrada do responsável solidário*; e 5) porque o lançamento seria improcedência, em razão dos argumentos consignados na impugnação e no recurso voluntário da autuada (MUDE).

Marcílio Palhares Lemos foi cientificado da decisão de primeira instância em 10/10/2013 (fl. 11885) e interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 11/11/2013 (fls. 12569/12610), nos mesmos termos da defesa apresentada por Moacyr Alvaro Sampaio.

Hélio Benetti Pedreira foi cientificado da decisão de primeira instância em 10/10/2013 (fl. 11883) e interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 11/11/2013 (fls. 12617/12659), nos mesmos termos da defesa apresentada por Moacyr Alvaro Sampaio, apenas acrescentando que a autoridade julgadora também ignorou suas alegações acerca da *sua completa absolvição na esfera penal*, instruída com os mesmos *elementos que foram utilizados para acusar o Recorrente* nestes autos.

Marcelo Naoki Ikeda foi cientificado da decisão de primeira instância em 10/10/2013 (fl. 11884) e interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 11/11/2013 (fls. 12666/12707), nos mesmos termos da defesa apresentada por Moacyr Alvaro Sampaio.

Fernando Machado Grecco foi cientificado da decisão de primeira instância em 10/10/2013 (fl. 11881) e interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 11/11/2013 (fls. 12714/12755), nos mesmos termos da defesa apresentada por Moacyr Alvaro Sampaio.

José Roberto Pernomian Rodrigues foi cientificado da decisão de primeira instância em 10/10/2013 (fl. 11888) e interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 11/11/2013 (fls. 12762/12803), nos mesmos termos da defesa apresentada por Moacyr Alvaro Sampaio.

Gustavo Henrique Castellari Procópio foi cientificado da decisão de primeira instância em 10/10/2013 (fl. 11882) e interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 11/11/2013 (fls. 12810/12851), nos mesmos termos da defesa apresentada por Moacyr Alvaro Sampaio, apenas acrescentando que a autoridade julgadora também ignorou suas alegações acerca da *sua completa absolvição na esfera penal*, instruída com os mesmos *elementos que foram utilizados para acusar o Recorrente* nestes autos.

Luiz Scarpelli Filho foi cientificado da decisão de primeira instância em 10/10/2013 (fl. 11887) e interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 08/11/2013 (fls. 12113/12126), afirmando que apenas prestava serviços à MUDE por meio da pessoa jurídica Manus Assessoria Ltda, analisando *procedimentos internos com capacitação de profissionais para atuar com produtos de informática, automatização de processos* e outras atividades, sem participar de qualquer esquema fraudulento. Reconhece que *teve acesso e contato com diversos fornecedores e clientes*, mas apenas para *ordenar tais informações para otimizar os trabalhos da MUDE, sem interferência na área comercial da empresa*. Em meados de 2003 recebeu pequena participação societária na MUDE como *bônus para que deixasse de prestar serviços através de sua empresa MANUS para poder atuar de maneira mais próxima àquela empresa*, e aquiesceu com a proposta com vistas a *construir legalmente um patrimônio baseado no seu trabalho e conhecimento*. No mais, *a existência pura e simples de uma offshore não pode servir, por si só de presunção de ilegalidade ou atividade ilícita*. Observa que o processo criminal não foi dirigido a ele, e consigna que como nunca foi sócio gerente da devedora não é parte legítima para figurar o pólo passivo desta exigência. Ademais, a aplicação do art. 124, I do CTN deveria ser interpretada em conjunto com o disposto no art. 135 do CTN, dependendo, assim, da apuração de excesso de poder ou infração de lei, ou mesmo dissolução irregular da pessoa jurídica, circunstâncias não provadas nos autos. Finalizando, afirma a ilegalidade das provas emprestadas, especialmente tendo em conta que elas não se referem ao período abrangido no presente lançamento, e menciona apartação de outro procedimento fiscal para apreciação de impugnação contra aplicação de multa regulamentar.

Pedro Luis Alves Costa foi cientificado da decisão de primeira instância em 10/10/2013 (fl. 11886) e interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 11/11/2013 (fls. 12858/12901), no qual menciona que a exigência em debate seria referente a IPI devido por MUDE em 2006/2007, e na sequência assevera que *o acórdão aqui combatido deixou de analisar a impugnação apresentada*, afirmando que também não foi intimado no curso do procedimento fiscal e questionando o uso de provas do ano de 2003 para comprovação de ilícitos ocorridos em 2006/2007. Discorda da imputação de responsabilidade sem *qualquer prova da participação, de atos de gerência ou administração* pelo recorrente, e do repasse da penalidade ao recorrente, em desrespeito ao art. 137 do CTN. Conclui que *toda a ação fiscal foi calcada em presunções, não havendo qualquer prova de que Pedro Luis Alves Costa tenha se beneficiado do supostos ilícito tributário, ou tenha contribuído na execução do mesmo*, abordando outros pontos específicos da acusação fiscal, inclusive quanto à ausência de referência a seu nome no relatório de fiscalização da TECNOSUL, e pede a declaração de nulidade da decisão recorrida ou, então, o julgamento de suas razões apresentadas em impugnação e recurso voluntário.

Carlos Roberto Carnevali foi cientificado da decisão de primeira instância em 10/10/2013 (fl. 11878) e interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 01/11/2013 (fls. 11924/12012), no qual preliminarmente enfatiza sua absolvição no processo judicial decorrente das acusações de descaminho, utilização de documento falso, falsidade ideológica e formação de quadrilha, na condição de *sócio oculto da Mude*, discorrendo sobre os argumentos acusatórios afastados na decisão judicial e, mais à frente, defendendo que *há concomitância dos fatos analisados nos processos criminal e administrativo*. Aborda, também, a atuação da Cisco do Brasil Ltda (da qual foi presidente quando de sua constituição) como mera representante comercial da Cisto System Inc; historia sua carreira profissional; afirma a inaplicabilidade do art. 124, I do CTN em face dos fatos narrados pela acusação fiscal; opõe-se à aplicação do art. 135 do CTN por ser imprescindível o poder de gerência; discorre sobre a *ausência de comprovação do suposto envolvimento do recorrente com a JDTC/Mude e com o*

objeto da autuação, abordando os diversos pontos da acusação fiscal e anotando o seu afastamento do cargo de presidente desde o ano de 2002; e invoca o princípio da verdade material, destacando que o Termo de Sujeição Passiva se limita a apresentar documentos que não comprovam nenhum nexo causal entre o Recorrente e os fatos que ensejaram a autuação da Mude, baseando-se o lançamento em meras suposições e ilações próprias da autoridade fiscal de que o Recorrente tinha interesse comum na importação supostamente fraudulenta. Finaliza defendendo a impossibilidade da convivência entre a inexistência de fato da TECNOSUL e o alegado passivo fictício.

Ernani Bertino Maciel foi cientificado da decisão de primeira instância em 11/10/2013 (fl. 11880) e interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 12/11/2013 (fls. 12902/12925), no qual pede a decretação de nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária basicamente em razão de : *1. Ter fundamento em elementos de prova destinados exclusivamente à utilização em procedimento criminal; 2. As alegadas provas serem específicas às operações objeto de investigação criminal. Não tratarem do auto de infração que deu origem ao processo administrativo n. 10803.000071/2009-67 e, menos ainda, às exações que deram origem ao feito em referência, inviabilizando o regular exercício do direito de defesa do Recorrente; 3. Não haver amparo legal para a responsabilidade solidária; e 4. O crédito tributário encontrar-se extinto pela decadência.*

Cid Guardia Filho foi cientificado da decisão de primeira instância em 14/10/2013 (fl. 11879), mas não interpôs recurso voluntário.

Reinaldo de Paiva Grillo foi cientificado da decisão de primeira instância em 30/10/2013 (fl. 11923), mas não interpôs recurso voluntário.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 12928/12981) na qual se manifesta contrariamente às alegações de nulidade do procedimento fiscal, discordando da necessidade de intimação prévia da MUDE, e afirmando a validade das provas *que desnudaram o esquema de interposição fraudulenta, demonstram tanto a artificialidade das obrigações escrituradas pela Tecnosul quanto a responsabilidade da Mude por todas as operações levadas a efeito enquanto perdurou o esquema, e do qual a infração ora apurada é reflexo.*

No mérito, aborda a *interposição fraudulenta com o objetivo de ocultar a Mude, destacando a fragilidade da Tecnosul enquanto pessoa jurídica, classificando-a como mero anteparo jurídico, atrás do qual está a MUDE. Destaca que a materialidade da infração já foi inclusive, reconhecida em primeira instância pelo Poder Judiciário, restando inequívoca a ocorrência da interposição fraudulenta, mascarando a realidade pelo uso de empresas de fachada com o intuito de suprimir indevidamente a incidência tributária. Esclarece o andamento dos litígios pertinentes às exigências de IPI, e consigna que esta PGFN não se opõe à suspensão do feito até que a 3ª Seção se tenha pronunciado sobre a interposição fraudulenta.*

Com referência à sujeição passiva da MUDE, assevera que *o Fisco não precisa de autorização judicial para efetuar o lançamento calcado na realidade fática, desprezando situações jurídicas que se mostrem meramente formais, com esteio no art. 149, VII do CTN, e que como demonstrado no TVF, a Mude era a real responsável por toda a cadeia de importação e detentora dos recursos que circulavam entre as importadoras e distribuidoras interpostas. Por sua vez, a Tecnosul não dispunha de mínimas condições operacionais, financeiras, de logística, de armazenagem, de gestão, enfim, de toda a gama estrutural que se presume uma pessoa jurídica deva ter para o exercício regular de qualquer*

atividade. Demais disso, diz ser possível demonstrar, neste caso, o abuso de personalidade jurídica, como exposto na decisão recorrida, e afirma correta a indicação de MUDE como sujeito passivo do presente lançamento tributário.

Discorre sobre o fundamento legal da exigência, observando que *obrigação “já quitada” é obrigação inexigível e não mais existente. Destarte, a lei 9.430/96 trouxe como novidade, em relação ao DL 1598/77, apenas a ampliação do espectro de obrigações que podem ser caracterizadas como passivo fictício, acrescentando aquela que nunca existiu, fundada em título falso.* Defende ser desnecessária correlação entre interposição fraudulenta e passivo fictício, observa verificada a *ascendência da Mude sobre todo o fluxo de mercadorias* e que todo o passivo registrado na Tecnosul afigura-se fictício, acumulando-se de forma anormal, mas compreensível diante do esquema de interposição fraudulenta constatado. Em suas palavras:

Quando se tem em consideração todo o esquema de interposição fraudulenta, que demonstra o caráter artificial da cadeia de importação e distribuição montada pela recorrente, fica fácil entender que os supostos importadores, de fachada tal como eram, não tinha o menor interesse em exigir a dívida supostamente contraída pela Tecnosul, outra empresa também de fachada. Assim é que os balancetes das importadoras, apresentados pela Tecnosul (os quais apesar de serem de empresas supostamente distintas e independentes, possuíam exatamente a mesma formatação), não constituem prova idônea da existência e exigibilidade dos valores registrados em sua conta de fornecedores.

Os valores transferidos pela Tecnosul às importadoras eram recebidos da Mude e destinados ao desembaraço aduaneiro das mercadorias que, desde o embarque no exterior, eram sabidamente destinadas à própria Mude. Não se tratavam de recebimentos ou pagamentos pelo fornecimento ou pela aquisição de mercadorias no mercado interno, mas meras remessa visando o desembaraço de mercadorias. Como demonstrado nas páginas 85/88 do relatório fiscal, nem a Tecnosul logrou identificar a quais fatura se referiam os “pagamentos” feitos à Prime, e nem esta logrou demonstrar quais faturas estariam sendo “liquidadas” pelos recursos enviados pela Tecnosul.

Portanto, é impossível afirmar, no presente caso, que os valores escriturados na conta de fornecedores da Tecnosul seriam referentes a débitos vencidos ou vincendos, ou a débitos já quitados. Sequer é possível afirmar que se referem a débitos de fato existentes ou exigíveis. As recorrentes e fiscalizadas, apesar das oportunidades oferecidas, tampouco lograram comprová-lo de maneira idônea.

Refuta também a arguição de decadência, observando que a presunção se estabelece a partir da *manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada*, e que esta ocorrência foi constatada pela Fiscalização. Entende que *enquanto o contribuinte mantiver registrado o passivo fictício, é possível que seja presumida a omissão de receita*. Discorda, também, da necessidade de arbitramento, porque esta é uma forma de apuração permitida ao Fisco, que pode deixar de adotá-la se a escrituração examinada autorizar. Demais disso, foram aproveitados os prejuízos e bases negativas apresentados por MUDE.

Afirma a validade da multa qualificada porque *a falta de comprovação do passivo está comprovada. Assim como estão detalhados no auto de infração os procedimentos fraudulentos, dolosos e simulados por meio dos quais se formou este passivo que, exatamente por fraudulento e dissimulado, não pôde ser comprovado.* Ademais, a Súmula CARF nº 25

autoriza a qualificação se presentes umas das hipóteses versadas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 e, de outro lado, a lei autoriza a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Com referência à responsabilidade tributária, está evidenciado o pleno conhecimento da CISCO acerca de todos os procedimentos irregulares que eram praticados pela MUDE e empresas interpostas, tendo não só interesse comum no fato gerador das importações fraudulentas, como também participando ativamente para colaborar com as importações, sabidamente fraudadas, além de a próxima amizade entre o Presidente da CISCO do Brasil no período apurado, CARLOS ROBERTO CARNEVALI, e o dono da MUDE, HELIO BENEDETTI PEDREIRA, também apontar para o consentimento da primeira, por seu Presidente, acerca do modo de operar da segunda. No que tange às demais pessoas físicas, há provas suficientes da plena ciência que todos os arrolados tinham sobre o esquema fraudulento de importações, bem como a colaboração de cada um para viabilizá-lo, evidenciando o interesse comum na situação que ensejou a imposição da penalidade. Reportando-se à conduta de cada uma daquelas pessoas, a Procuradoria conclui ser inegável a contribuição de cada uma das pessoas arroladas nos termos de sujeição passiva solidária para que o esquema de importações fraudulentas fosse desenvolvido com sucesso, mas acrescenta:

Foram condenados pelo crime previsto no art. 334, §1º, c, do código penal (vender mercadoria importada fraudulentamente): Fernando Machado Greco, José Roberto Pernomian Rodrigues, Marcelo Naoki Ikeda, Marcílio Palhares Lemos, Moacyr Álvaro Sampaio e Reinaldo de Paiva Grillo. Foram absolvidos na ocasião Helio Benetti Pedreira; Gustavo Henrique Castellari Procópio, e Carlos Roberto Carnevalli (processo 000582749.2003.403.6181 JFSP). Ernani Bertino Maciel e Cid Guardia Filho (Kiko) foram denunciados em ação penal autônoma e consta que também foram condenados pelos mesmos crimes (processo 001473204.2007.4.03.6181 JF/SP).

Não obstante a absolvição de algumas pessoas naquele processo (ainda não concluído, pois pendente recurso do MPF), os termos de sujeição passiva solidária destes autos demonstram que todas as pessoas arroladas contribuíram de forma consciente e efetiva para o desenrolar da fraude ao longo dos anos.

Por tais razões, requer o não provimento dos recursos voluntários e a manutenção do acórdão de 1ª instância.

Em 21/09/2015 o responsável Carlos Roberto Carnevali apresentou petição juntada às fls. 12996/13004, comunicando fato novo correspondente a decisão proferida pela Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que *negou provimento ao Recurso de Apelação do Ministério Público Federal, ratificando a sentença de absolvição do Recorrente de todas as acusações que lhe foram imputadas*, especialmente a sua indicação como sócio oculto de MUDE, dada a *ausência de elementos que comprovem a autoria delitiva*. Em 06/10/2015 nova petição foi apresentada, noticiando o trânsito em julgado daquela decisão judicial (fls. 13007/13015).

Em 09/12/2015 o responsável Cid Guardia Filho apresentou petição alegando que não foi intimado da decisão de 1ª instância, vez que o aviso de recebimento juntado aos autos foi assinado por terceira pessoa, estranha à relação processual (fls. 13027/13030)

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Iniciando pelo recurso voluntário da autuada, MUDE Comércio e Serviços Ltda, sua indicação no lançamento, consoante relatado, foi promovida na condição de contribuinte, por ela representar o real beneficiário das operações realizadas pela interposta pessoa TECNOSUL Distribuidora de Produtos Eletro-Eletrônicos e Informática Ltda. Sob esta premissa, a autoridade lançadora apurou a infração a ser autuada, e para determinar o IRPJ e a CSLL exigidos, deduziu o prejuízo fiscal e a base negativa apontado na DIPJ de MUDE Comércio e Serviços Ltda, no período autuado (ano-calendário 2008). Desprezou, assim, a apuração de TECNOSUL Distribuidora de Produtos Eletro-Eletrônicos e Informática, que também indicava prejuízo fiscal e base negativa no ano-calendário, mas de menor monta que o apurado por MUDE Comércio e Serviços Ltda. O IRPJ e a CSLL foram apurados segundo a sistemática do lucro real anual, e a Contribuição ao PIS e a COFINS na sistemática não-cumulativa, sendo que a omissão de receitas constatada foi integralmente alocada no mês de dezembro/2008.

A infração apurada consistiu na presunção de omissão de receitas a partir de *passivo não comprovado, representado pela manutenção no passivo de obrigações não comprovadas*. A comprovação das obrigações foi exigida mediante intimações científicas pessoalmente ao sócio de TECNOSUL Distribuidora de Produtos Eletro-Eletrônicos e Informática Ltda. A principal justificativa apresentada pela intimada para não apresentação dos documentos apreendidos foi a dificuldade de sua localização em razão da apreensão de documentos no âmbito da "Operação Persona".

Para fins de determinação da sujeição passiva, a autoridade fiscal se valeu, especialmente, de Relatório de Diligência Fiscal produzido em razão de procedimento fiscal promovido em face de TECNOSUL Distribuidora de Produtos Eletro-Eletrônicos e Informática Ltda e demais pessoas jurídicas e físicas envolvidas na "Operação Persona", na qual foi apurado um *esquema de INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA, que age na importação de produtos eletro-eletrônicos e de telecomunicações, para abastecer o mercado nacional, ocultando os reais importadores destes produtos, mediante o uso de empresas interpostas*. No referido procedimento fiscal, mediante análise da capacidade econômico-financeira de TECNOSUL Distribuidora de Produtos Eletro-Eletrônicos e Informática Ltda e seus sócios, foi constatada a incapacidade econômica de seus sócios formais para constituir e comandar aquela pessoa jurídica. Apurou-se, também, que planilhas *encontradas no computador do gerente financeiro da MUDE, Sr. Marcílio Lemos, demonstram a existência deste controle financeiro e econômico sobre as empresas importadoras e distribuidoras*. Estas e diversas outras evidências ensejaram a conclusão de que de TECNOSUL Distribuidora de Produtos Eletro-Eletrônicos e Informática Ltda seria uma pessoa jurídica inexistente de fato, inclusive sujeita à baixa de ofício de sua inscrição no CNPJ.

O procedimento fiscal sob análise tem início quando a pessoa jurídica de TECNOSUL Distribuidora de Produtos Eletro-Eletrônicos e Informática Ltda já se *encontra INAPTA no seu cadastro de CNPJ pelo motivo de inexistência de fato*. E isto em razão de

MUDE Comércio e Serviços Ltda ser a real beneficiária das operações realizadas por de TECNOSUL Distribuidora de Produtos Eletro-Eletrônicos e Informática Ltda.

Em sua defesa, a autuada afirma *a flagrante nulidade do presente processo e dos autos de infração*, dado que da presunção de omissão de receitas resultou lançamento direta e exclusivamente sobre a Recorrente. Mais à frente reitera que o presente levantamento fiscal não dirigiu uma intimação sequer contra o sujeito passivo, e não estava lastreado em Mandado de Procedimento Fiscal - MPF específico, caracterizando evidente vício no procedimento fiscalizatório. Menciona que foi surpreendida pelo lançamento, e que a própria Fiscalização reconhece que somente redirecionou a autuação fiscal para a recorrente, expedindo intimações apenas em face de TECNOSUL e seus fornecedores. Cogita também que a Fiscalização levou a cabo procedimento de fiscalização "apenas no papel", isto é, para atender a formalidades mínimas e para justificar o futuro auto de infração. Daí a nulidade do lançamento direcionado apenas a pessoa jurídica que, ao final, não foi sequer incluída no polo passivo do presente Auto de Infração.

Ao abordar o mérito da exigência, insiste que *a interposição fraudulenta nada tem a ver com a "inexistência de fato" da Tecnosul, como pressuposto para a inaptidão de sua inscrição no CNPJ*, e que para a acusação de inconsistências contábeis da TECNOSUL imprópria e irrelevante é a menção à alegada inexistência de fato da Tecnosul e a consequente inaptidão de seus CNPJ, a evidenciar que a Fiscalização se confunde em argumentação tortuosa, num emaranhado de infrações diversas e com consequências jurídicas igualmente diversas, sem guardar a menor obediência ao que determinam as disposições legais aplicáveis a cada uma das supostas infrações.

Embora o procedimento fiscal anterior tenha desenvolvido extensa investigação para apuração de esquema de interposição fraudulenta em importações, não têm lugar aqui a análise das provas ali reunidas, ou a vinculação da presente exigência às conclusões que venham a ser dali extraídas no curso do contencioso administrativo especializado posteriormente instaurado. Isto porque não há como sustentar a presunção de omissão de receitas aqui construída.

Como visto, a investigação fiscal precedente foi dirigida à identificação do real beneficiário de operações nas quais TECNOSUL Distribuidora de Produtos Eletro-Eletrônicos e Informática Ltda atuou como intermediária. Das constatações ali reunidas, duas conclusões seriam possíveis: 1) TECNOSUL Distribuidora de Produtos Eletro-Eletrônicos e Informática Ltda seria uma pessoa jurídica constituída com a finalidade de ocultar MUDE Comércio e Serviços Ltda como real importadora nas operações sob análise, e ainda que esta mantivesse o controle operacional e financeiro daquela, a personalidade jurídica de TECNOSUL Distribuidora de Produtos Eletro-Eletrônicos e Informática Ltda subsistiria para fins fiscais, autorizando que as intimações para comprovação de fatos registrados em sua escrituração fossem a ela dirigidas, e, por conseguinte, atribuindo-lhe as consequências legais do não atendimento destas intimações; ou 2) TECNOSUL Distribuidora de Produtos Eletro-Eletrônicos e Informática Ltda, como interposta pessoa nas operações de importação, não teria existência real, e sua personalidade jurídica não produziria efeitos fiscais sequer para questionamentos de fatos registrados em sua escrituração, de modo que suas operações deveriam ser integralmente atribuídas à titularidade de MUDE Comércio e Serviços Ltda.

O presente lançamento, porém, resulta da implícita admissibilidade de que a personalidade jurídica de TECNOSUL Distribuidora de Produtos Eletro-Eletrônicos e

Informática Ltda subsiste para fins de investigação dos fatos registrados em sua contabilidade, mas na sequência nega-lhe efeitos fiscais ao imputar a infração constatada diretamente a MUDE Comércio e Serviços Ltda, agregando à base tributável originalmente apurada por esta a omissão de receita presumida exclusivamente a partir de intimações não atendidas por TECNOSUL Distribuidora de Produtos Eletro-Eletrônicos e Informática Ltda, e inclusive ignorando o resultado das demais operações desta, que ante a sua inexistência de fato e à declarada ineficácia de sua personalidade jurídica para fins fiscais, também deveriam, sob estas premissas, ser atribuídos diretamente a MUDE Comércio e Serviços Ltda, com prévia exclusão dos efeitos produzidos pelas operações entre elas realizadas nas bases imponíveis dos tributos lançados.

Não se está, aqui, firmando qual o procedimento seria correto em razão das premissas adotadas pela Fiscalização, mas sim expondo a incompatibilidade entre estas premissas e o lançamento daí resultante. Tivesse a autoridade lançadora apresentado premissas e conclusões coerentes, seria possível avaliar sua regularidade. No presente caso, porém, não há como admitir a imputação à pessoa jurídica autuada, na condição de contribuinte, de uma presunção de omissão de receitas resultante da falta de atendimento a intimações que não lhe foram dirigidas durante o procedimento fiscal.

Também não se está afirmando que a ausência de intimação do real beneficiário de operações realizadas por outra contribuinte, durante o procedimento fiscal desenvolvido em face de interposta pessoa, inviabilize a construção de presunções fiscais a partir da falta de atendimento de intimações dirigidas à interposta pessoa. A intimação do real beneficiário é desnecessária se a interposta pessoa possui personalidade jurídica para fins fiscais e, assim, pode ser considerada apta a sofrer o ônus de sua desídia frente à autoridade fiscal. Em tais condições, porém, o lançamento deve ser promovido tendo a interposta pessoa como contribuinte, adotando a sua própria apuração como referenciais de cálculo dos tributos, e atribuindo-se responsabilidade tributária à real beneficiária em razão da solidariedade resultante do interesse comum nas operações investigadas.

Veja-se, ainda, que a interposição fraudulenta no âmbito aduaneiro não significa, necessariamente, que a interposta pessoa não exista de fato. Diz o Decreto-lei nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

[...]

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

[...]

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

A Lei nº 9.430/96 autoriza a declaração de inaptidão das pessoas jurídicas inexistentes de fato, e com a alteração da Lei nº 10.637/2002 passou estender a possibilidade desta declaração de inaptidão àquelas que atuem como interpostas pessoas em operações de comércio exterior:

Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato.

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

Mas à época do lançamento, a Lei nº 11.488/2007 já estabelecia que:

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Este novo dispositivo confirma o que já era possível cogitar na sistemática legal anterior: uma pessoa jurídica existente de fato pode ceder seu nome para ocultar o real beneficiário de operações de comércio exterior e, mesmo sujeitando-se à declaração de inaptidão de seu CNPJ, deter personalidade jurídica para sofrer as consequências legais de sua desídia durante o procedimento fiscal.

Frente a tais variáveis, o lançamento de tributos sobre a renda e sobre o faturamento deve apresentar motivação clara para indicar o real beneficiário como contribuinte daqueles tributos, e resultar de procedimento fiscal consistente com esta motivação.

A decisão recorrida está integrada por argumentação robusta em favor da autuação de MUDE Comércio e Serviços, em razão da incapacidade operacional e financeira de TECNOSUL Distribuidora de Produtos Eletro-Eletrônicos e Informática Ltda para realização das operações por ela escrituradas. Veja-se:

*Na verdade, como ficou sobejamente demonstrado quando da realização da “Operação Persona” e no curso do procedimento fiscal feito junto à Tecnosul Distribuidora de Produtos Eletro-Eletrônicos e Informática Ltda. - CNPJ nº 06.120.491/0001-90, amparado pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 08.1.11.00-2011-00105-0, parte integrante destes autos, **mencionada empresa não dispunha de mínimas condições operacionais, financeiras, de logística, de armazenagem, de gestão, enfim, de toda a gama estrutural que se presume uma pessoa jurídica deva ter para o exercício regular de qualquer atividade, mais ainda daquelas supostamente por ela praticada (operações com o comércio exterior).***

Ora, tal atividade, por si só de alta complexidade e tais recursos – altíssimos – da ordem de 500 milhões de reais em 2007 e mais de 1 bilhão e meio de reais em quatro anos, mostra que uma empresa com capital de ínfimos 10 mil reais e que tinha como sócios um ferramenteiro e uma manicure, não dispunha de quaisquer condições para seu exercício, sendo mero jogo de palavras e apego ao formalismo exacerbado, pretender que se impute a este “contribuinte”, o ônus de arcar com tributos que nunca pagou e nunca pagará, não só por não dispor de capacidade

para isso como porque, indiscutivelmente, todas as suas operações e seus recursos vieram, comprovadamente, da autuada, Mude.

Sobre este fato, evidentemente negado pela defesa, pesam provas concretas nos autos, de modo que não se tratou de “sem autorização judicial e sem que exista lei que a autorize”, como discursa a impugnante (Mude), praticar a “desconsideração da personalidade jurídica da Tecnosul em sede de procedimento fiscalizatório”, e que, portanto, “resta clara a nulidade existente

Ao contrário, tratou-se apenas de imputar, corretamente, ao legítimo detentor dos recursos, o ônus das operações que fugiram à tributação, até porque, como é evidente, não teria o menor sentido impor esta obrigação a quem não tinha recursos, nem estrutura, nem gestão, nem patrimônio, nem logística, nem espaço físico para estocagem (seus dois endereços conhecidos foram “salas”)¹ nunca teve estoque (veja-se o demonstrativo abaixo), não tinha condições operacionais de realizar as enormes operações efetivadas, não possuía valores de ativo imobilizado mínimos que se presume deva ter quem adentra em um mercado tão competitivo, não dispunha de valores para pagar as compras que realizava da Waytec, da Prime, da Brastec, tanto que, como sobejamente demonstrado, a Mude era quem a abastecia, regularmente, para que suas compras fossem liquidadas, “coincidentemente” nas mesmíssimas datas em que as “importadoras” desembarcavam as importações, enfim, um círculo infinito e perfeitamente ajustado que possibilitou a existência formal da Tecnosul, mas que, na verdade, nunca passou de uma empresa que só tinha como finalidade única dar a aparência de estar vendendo, à Mude, produtos estrangeiros que já estariam “nacionalizados”.

[...]

Esta realidade insofismável, ainda que contra ela, de forma geral ou específica, se batam todos os impugnantes, restou claramente demonstrada tanto nos presentes autos, como no Processo nº10803.000071/2009-67 e nos documentos apreendidos durante a “Operação Persona”.

Em suma, a Tecnosul não tinha condições alguma de ser aquilo que tentava aparentar ser, uma verdadeira ilusão jurídica, situação muito bem relatado pela Autoridade Fiscal, consubstanciada em excertos da peça acusatória:

[...]

*Concluindo, não se tratou, nos autos, de se “desconsiderar a personalidade jurídica da Tecnosul”, como quer fazer entender a defesa, mas de impor, corretamente, ao legítimo detentor das operações, os reflexos advindos das mesmas. Em outras palavras, se a Mude, legítima detentora de todos os recursos que permitiam a aparente existência da Tecnosul ficou com o “bônus” de tais operações, o “ônus” das mesmas também lhe deve ser imposto, inclusive – e principalmente – os de natureza tributária, como corretamente fez o Fisco, e não pretender, como quer a autuada, que os lançamentos e a constituição do crédito tributário se faça sobre quem, **COMPROVADAMENTE**, não realizou as operações e não tem estrutura alguma para isso, muito menos para honrar os compromissos tributários, exigência mínima que se faz a qualquer contribuinte.*

Dizendo diversamente, que “empresa”, mesmo “dirigida” por pessoas que, salvo prova inconteste em contrário, não detinham quaisquer conhecimentos técnicos para administrá-la, mormente quando se leva em conta o segmento em que atuava (comércio exterior), comprovadamente de altíssima complexidade, que “empresa”

¹ Av. Aruanã, nº 884 – 2º Andar – sala 05 - Barueri.
Rua Luiz Faccini, nº 591 – sala 32 - Guarulhos.

permitiria que “terceiros”, que, teoricamente, “nada tinham a ver com ela”, como reiteradamente alegado por todos os impugnantes, dirigisse seus negócios (como indiscutivelmente se vê nos autos), que “empresa”, que movimentasse mais de 1 bilhão de reais em poucos anos de vida consentiria que sua gestão se fizesse por “gestores” de outras companhias (fato incontroverso nos autos), que “empresa” pagaria altíssimos valores aceitando que um estranho a seus quadros diretivos ordenasse que ela, Tecnosul, efetuasse tais pagamento vultosos, fato também incontestado, posto que declarado pelo próprio Marcos Zenatti, sócio e “administrador” da Tecnosul, à Polícia Federal (cf. fls. 9228)

D) RECURSOS DA MUDE ENCAMINHADOS PARA TECNOSUL MAS “CARIMBADOS” PARA OS IMPORTADORES – Em outra parte do interrogatório o Sr. Zenatti não sabe explicar o porquê de ter recebido instruções para repassar recursos provenientes da MUDE para as importadoras Brastec e PRIME – empresas que a princípio não teriam nenhuma relação com a MUDE já que esta adquiriria seus produtos da TECNOSUL. (Ligação telefônica entre o interrogado e o Sr. Fábio de Carvalho – Supervisor de Tesouraria da MUDE, que orienta sobre o que o interrogado deve fazer com os recursos financeiros de R\$ 7.960.169,26, encaminhados pela MUDE para a TECNOSUL em 22/02/2007, ou seja, repassar para a Brastec R\$7.650.000,00, R\$190.000,00 para a Waytec e R\$102.481,10 para a PRIME).

33. Com relação a gravação telefônica abaixo, pergunta-se?
 Quem são os interlocutores?
 R: O interrogado e FÁBIO CARVALHO da MUDE.
 Qual seria a empresa denominada de “BRAS” por FÁBIO?
 R: BRAS seria a BRASTEC.
 Por que FÁBIO manda o interrogado passar R\$ 7.650.000,00 à BRASTEC?
 R: Tal quantia é para pagar mercadoria?
 Por que então um funcionário da MUDE (FÁBIO) que a princípio não tem nada a ver com a importadora BRASTEC, pois a MUDE adquire a mercadoria do interrogado (TECNOSUL) daria indicação de quanto o interrogado deveria repassar para a BRASTEC? Por que FÁBIO falaria dessa forma se a princípio todas as empresas são distintas (BRASTEC – importadora; TECNOSUL – distribuidora e MUDE – compradora)?
 R: O interrogado não sabe explicar.

Em suma, ainda que, por mero jogo de palavras, as defendentes tentem mostrar que a Prime, a What's Up, a Waytec, a Tecnosul, todas elas, tivessem vida própria, a verdade, indesmentível, é que essas “empresas” e tantas outras ligadas ao esquema só nasceram e vicejaram por obra e conta da Mude, criadas e mantidas que foram em razão direta e para “funcionamento” de todo o projeto fraudulento cristalinamente mostrado, em todas as suas múltiplas facetas, pela “Operação Persona”.

Dizendo diferente, nenhuma delas, especialmente a Tecnosul, naquilo que interessa no momento, teriam razão de ser e existiriam a não ser para dar uma figura jurídica formal para um esquema de importação e distribuição de produtos de informática cujo resultado primeiro foi não recolher os tributos devidos sobre tais operações e, depois, possuir preço mais competitivo para atender ao mercado, em óbvio detrimento à livre concorrência.

Ademais, por ser relevante, seria óbvio fazer uma pergunta básica: que “empresa de tamanho porte” **teria sócios que nem se conhecem?** Veja-se o depoimento prestado à Polícia Federal (fls.9230, dos autos):

[...]

Vale exprimir, a Tecnosul não tinha condição alguma de ser aquilo que aparentava ser, não tinha estrutura, não tinha capital, não tinha recursos, não tinha gestores capacitados para o exercício de tamanho empreendimento, não tinha logística, não tinha local para armazenagem das importações, não tinha estoque, **não tinha nada, a não ser uma existência formal.**

Ora, o formalismo não pode se sobrepor à essência e o direito não é feito de regras imutáveis e formais, antes deve ser visto dentro do contexto em que os fatos e os atos se inserem, cabendo ao julgador a análise lógica e interpretativa de tais ocorrências para firmar sua convicção, sob pena de transgredir a própria realidade factual.

Afinal, como diz clássico brocardo jurídico, “Legis menti magis est attendenda, quam verbis” (A lei é mais acatada em seu espírito que nas suas palavras), ou seja, é a interpretação racional e lógica dos fatos que possibilita se chegar à correta aplicação do direito.

[...]

Assim – e apesar de toda a dificuldade que possa existir – e exatamente para que este “direito” possa ser interpretado e aplicado em consonância com aquilo que a sociedade politicamente constituída exige, é que o julgador deve ponderar todas as provas, argumentos, fatos e atos que compõem o processo e suas implicações no seio social, atentando, em síntese, para a própria ESSÊNCIA do direito social, sólido pilar de nosso ordenamento jurídico (“na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum” - art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil – Decreto-lei nº 4.657/1942) e não apegar-se, pura e simplesmente, a aspectos formais que, claramente, visavam encobrir os reais beneficiários das milionárias operações realizadas e subtrair, do Erário Público, recursos que obrigatoriamente a ele deveriam ser carregados, fraudando, em última análise, à própria sociedade brasileira.

No caso concreto, a Tecnosul só existia formalmente, inexistindo para os fins que se imaginam e se supõem devam se fazer presentes em quaisquer pessoas jurídicas constituídas, mais ainda para um segmento complexo como o do mercado exterior.

Quem existia, na verdade, era a Mude, legítima detentora dos recursos e legítima gestora dos atos supostamente efetuados pela Tecnosul, e a verdadeira beneficiária de todo o esquema desmontado pela “Operação Persona”, de modo que, ao revés do entendimento exposto na impugnação, não houve “desconsideração da personalidade jurídica” da Tecnosul, mas apenas o reconhecimento de que as operações, maquiadamente a esta imputadas, foram, na verdade, feitas pela Mude.

Em síntese, a Tecnosul não existia para a finalidade que supostamente foi constituída e para as quais se presume todas as pessoas jurídicas sejam criadas (gerar riqueza, criar empregos, obter lucros, deter tecnologia, etc), mas, sim – e exclusivamente – para dar um manto protetor às operações de importação que a Mude realizava indiretamente por “importadoras” e depois, já com o produto nacionalizado, as adquiria da Tecnosul.

Portanto, claros contornos de “abuso de personalidade jurídica”, consoante disposição do Código Civil/2002:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Ressalte-se que, embora de comando específico, mencionado dispositivo bem mostra ser possível (apesar de irregular) realizar operações sob um manto de legalidade, mas que exprimem claros sinais de abuso da personalidade da entidade, impondo a aplicação do mandamento inserido no Código.

Concretamente, inexistem mínimas dúvidas de que a Tecnosul se prestava a dar uma aparência de legalidade às importações que tinham como destinatária final a Mude, passando por todas as etapas suficientemente descritas nos autos.

Além disso, como também inexistem ressalvas, os recursos dos quais a Tecnosul vinha a dispor, ainda que efemeramente, eram-lhe enviados pela Mude, a verdadeira detentora do capital, figurando a Tecnosul como mera intermediária.

Neste momento, ainda com fulcro no artigo 50, do Código Civil, é possível vislumbrar verdadeiro desvio de finalidade da Tecnosul e a confusão patrimonial existente entre ela e a Mude.

Sobre “desvio de finalidade”, disse Elizabeth Cristina Campos Martins de Freitas²:

“(…) a pessoa jurídica, que agrega uma gama de direitos subjetivos, não pode atuar de forma contrária aos fins sociais. (…). Disso se extrai que se porventura vier a causar danos à sociedade, a pessoa jurídica ou os responsáveis pela lesão, conforme o caso, devem ser responsabilizados”.

A respeito, antes mesmo da atual Constituição Federal, o professor Modesto Carvalhosa, na sua clássica obra “Comentários à Lei das Sociedades Anônimas – São Paulo – Saraiva, 1982, volume 5, pg. 150” já lecionava:

*“A empresa é a racionalização dos fatores econômicos, tecnológicos e humanos da produção, instituída sob a forma de pessoa jurídica, a companhia. Tem a empresa uma **óbvia função social, nela sendo interessados** os empregados, os fornecedores, a comunidade em que atua e **o próprio Estado, que dela retira contribuições fiscais e parafiscais**”.* (Destques do Relator)

Ora, como o Estado poderá retirar aquilo que lhe cabe de uma “empresa” que não tem suporte algum para arcar com este ônus e que, claramente, foi constituída justamente para este fim, ou seja, de “suportar” um ônus tributário que não tem condições de satisfazer e permitir à outra pessoa jurídica (real detentora de todos os recursos, no caso a Mude), manter-se afastada de tal imposição?

Jurisprudencialmente, em Acórdão tratando sobre desconconsideração de personalidade jurídica, o STJ, no REsp. nº 252.759 – SP, exarado em 12/09/2000, decidiu

Não desqualificada a relação de consumo, possível a desconconsideração da personalidade jurídica, provada nas instâncias ordinárias a existência de ato fraudulento e o desvio das finalidades da empresa, ainda mais quando presente a participação direta do sócio, em proveito próprio.

No voto do I. Relator e Presidente, Ministro Carlos Alberto Menezes Direito, destaca-se o seguinte excerto, em tudo aplicável ao caso aqui apreciado:

De igual forma, penso, como adiantei em voto que proferi no AgRg/REsp nº 86.502/SP (DJ de 30/06/97), que a “disregard of legal entity”, também conhecida como “doutrina da penetração”, “não procura anular a personificação das sociedades, mas, sim, torná-la

² in “Desconconsideração da personalidade jurídica: análise à luz do Código de Defesa do Consumidor e do novo Código Civil, São Paulo – Atlas, 2002”, pg. 221

inoperante em determinadas circunstâncias para responsabilizar o sócio por atos praticados em nome da sociedade da qual faz parte", tudo com a intenção "de combater fraudes e abusos de direito". E no presente caso, segundo consta do julgado de origem, houve a participação direta de um sócio.

Rubens Requião³, com a cátedra que lhe é peculiar, exprime:

“a disregar doctrine não visa anular a personalidade jurídica, mas somente objetiva desconsiderar no caso concreto, dentro de seus limites, a pessoa jurídica, em relação a pessoas ou bens que atrás dela se escondem. É caso de declaração de ineficácia especial da personalidade jurídica para determinados efeitos, prosseguindo todavia a mesma incólume para seus outros fins legítimos”.

De outro lado, o Código Tributário Nacional é incisivo ao determinar:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Sobre “confusão patrimonial”, muito claramente escreve José Lamartine Corrêa de Oliveira⁴:

Os problemas ditos de “desconsideração” envolvem frequentemente um problema de imputação. O que importa basicamente é a verificação da resposta adequada à seguinte pergunta: no caso em exame, foi realmente a pessoa jurídica que agiu, ou foi ela mero instrumento nas mãos de outras pessoas, físicas ou jurídicas? É exatamente porque nossa conclusão quanto à essência da pessoa jurídica se dirige a uma postura de realismo moderado – repudiados os normativismos, os ficcionismos, os nominalismos – que essa pergunta tem sentido. Se é em verdade uma outra pessoa que está a agir, utilizando a pessoa jurídica como escudo, e se é essa utilização da pessoa jurídica, fora de sua função, que está tornando possível o resultado contrário à lei, ao contrato, ou às coordenadas axiológicas fundamentais da ordem jurídica (bons costumes, ordem pública), é necessário fazer com que a imputação se faça com predomínio da realidade sobre a aparência.

Pela excelência do comando, vale reproduzir a parte final do texto do consagrado autor, para melhor fixação:

“Se é em verdade uma outra pessoa que está a agir, utilizando a pessoa jurídica como escudo, e se é essa utilização da pessoa jurídica, fora de sua função, que está tornando possível o resultado contrário à lei, ao contrato, ou às coordenadas axiológicas fundamentais da ordem jurídica (bons costumes, ordem pública), é necessário fazer com que a imputação se faça com predomínio da realidade sobre a aparência”.

Concluindo, é evidente que não se está a exigir, nem no procedimento fiscalizatório, nem neste julgamento de 1ª Instância Administrativa, que, entre

³ in "Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica", Revista dos Tribunais, v. 410, 1969, São Paulo.

⁴ in "A Dupla Crise da Pessoa Jurídica", São Paulo – Saraiva, 1979 – pg. 613.

dois caminhos lícitos, o administrador privado esteja obrigado a optar pelo que gere mais tributos para o Estado.

Não é isso que se trata no caso presente

Ocorre, na verdade, que a detentora de uma personalidade jurídica (empresa) que não cumpre sua função social, pois não tem empregados, nem clientes, nem fornecedores, nem beneficiários distintos dos sócios, nem recursos, nem patrimônio, nem capacidade de gestão, nem estoque, nem imobilizado, nem logística, nem local físico condizente com as operações que supostamente contratou, apresenta, claramente, todos os contornos de abuso de tal personalidade, seja por desvio de finalidade, seja por confusão patrimonial, não servindo de sustentação para qualquer planejamento elisivo tributário.

O quadro elaborado pelo Fisco (fls. 9185), mostra claramente o fato, ressaltando-se que o “ativo” aí existente é composto, conforme apurado pela Fiscalização, esmagadoramente por valores a receber da Mude!

CONTA CONTÁBIL	dez/04	dez/05	dez/06	dez/07
CONTAS A RECEBER	102.910.827,00	115.078.614,84	116.459.499,92	133.473.372,72
ESTOQUE	0,00	0,00	0,01	0,00
IMOBILIZADO	105,00	9.090,00	11.795,00	16.000,00
TOTAL DO ATIVO	103.372.397,90	115.736.275,80	119.747.057,71	134.689.424,04
FORNECEDORES	101.583.565,72	116.199.281,15	118.829.474,95	141.558.887,75
IMPOSTOS A RECOLHER	1.778.832,18	2.947.508,76	4.370.047,76	2.612.406,71
CAPITAL SOCIAL INTEGRALIZADO	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00
RECEITA BRUTA	285.350.043,92	527.040.013,67	542.822.401,97	507.147.401,35
RESULTADO DO PERÍODO	672.262,85	-3.483.256,34	-15.654,47	-5.867.359,71
MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA	115.217.018,27	497.128.739,22	516.861.944,56	482.950.712,96

Em suma, o que se tem nos autos, com a utilização da Tecnocul, pela Mude, não é caso de elisão fiscal, mas, sim, claramente, de evasão tributária e como tal deve ser tratado e punido.

Por consequência, nega-se provimento ao pleito da defesa e mantém-se o trabalho fiscal, pela sua correção. (negrejou-se)

Estes argumentos, porém, embora autorizem a conclusão de que a sujeição passiva foi corretamente atribuída a MUDE Comércio e Serviços Ltda, não só em razão do abuso de personalidade jurídica e desvio de finalidade na constituição e atividade de TECNOSUL Distribuidora de Produtos Eletro-Eletrônicos e Informática Ltda, mas também em face da confusão patrimonial verificada entre estas pessoas jurídicas, não se prestam a afastar a alegação da autuada, em recurso voluntário, no sentido de que o procedimento fiscal deveria também ter sido dirigido contra ela, submetendo-lhe as intimações para comprovação do passivo, e não apenas cientificando-a do lançamento depois de erigida a presunção basicamente em razão da falta de atendimento àquelas intimações.

Acrescente-se, ainda, a imputação de omissão de receitas apurada exclusivamente em razão de um item patrimonial, com a desconsideração das demais operações realizadas pela fiscalizada e de sua repercussão no resultado tributável de MUDE Comércio e Serviços Ltda, como seria esperado em razão da afirmada existência meramente formal da fiscalizada.

Veja-se que a Procuradoria da Fazenda Nacional, em contrarrazões, também aborda a *interposição fraudulenta com o objetivo de ocultar a Mude, destacando a fragilidade da Tecnosul enquanto pessoa jurídica*, classificando-a como mero anteparo jurídico, atrás do

qual está a MUDE. Destaca que *a materialidade da infração já foi inclusive, reconhecida em primeira instância pelo Poder Judiciário, restando inequívoca a ocorrência da interposição fraudulenta, mascarando a realidade pelo uso de empresas de fachada com o intuito de suprimir indevidamente a incidência tributária.*

Reconhece, assim, a inexistência de fato da fiscalizada TECNOSUL Distribuidora de Produtos Eletro-Eletrônicos e Informática Ltda, mas apesar disso discorda da necessidade de direcionamento das intimações fiscais à pessoa jurídica capitulada como contribuinte no lançamento, MUDE Comércio de Serviços Ltda.

É certo, como diz a Procuradoria da Fazenda Nacional, que *o Fisco não precisa de autorização judicial para efetuar o lançamento calcado na realidade fática, desprezando situações jurídicas que se mostrem meramente formais, com esteio no art. 149, VII do CTN, e que como demonstrado no TVF, a Mude era a real responsável por toda a cadeia de importação e detentora dos recursos que circulavam entre as importadoras e distribuidoras interpostas.* Todavia, admitindo-se a existência de abuso de personalidade jurídica, como exposto na decisão recorrida, e correta a indicação de MUDE como sujeito passivo do presente lançamento tributário, mas na condição de contribuinte, não há como admitir que a presunção legal de omissão de receitas se estabeleça em razão da falta de atendimento a intimações para comprovação do passivo dirigidas à denominada *empresa de fachada.*

A decisão recorrida também aborda, no excerto a seguir transcrito, o mérito da presunção de omissão de receitas e firma posicionamento divergente daquele já manifestado por esta Conselheira em outros julgados.

MÉRITO

DA OMISSÃO DE RECEITAS – PASSIVO FICTÍCIO

As questões de mérito dizem respeito aos lançamentos perpetrados pela Fiscalização, com fulcro na ocorrência de uma possível omissão de receitas, fundada em manutenção/inexistência de passivo (“passivo fictício”).

Batem-se diversos defendentes de que a autuação teve como base o ano de 2008 e que os fatos, se ocorridos, seriam de períodos anteriores, pelo que estaria impedido o Fisco de realizar os lançamentos, em face da decadência.

Além disso, a impugnante-autuada – Mude -, pugna por erro na tipificação legal, asseverando:

52. Não bastasse a impropriedade de se citar dispositivo já revogado (o RIR/94), e em que pese a confusão efetuada pela Fiscalização ao tratar os dois institutos como sinônimos ou fungíveis entre si, o fato é que passivo fictício se divide em dois, sendo um decorrente de obrigações inexigíveis ou inexistentes (art. 40 da Lei nº 9.430/96) e outro decorrente de obrigações já quitadas (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 12). Embora ambos sejam considerados passivo fictício, são institutos com diferenças essenciais, e, igualmente, com consequências jurídicas distintas.

A respeito da decadência aventada pela defesa, razão não assiste à contribuinte.

Como é sabido e consabido, a presunção de omissão de receita a partir da existência no passivo de exigibilidade não comprovada constitui hipótese de infração tributária sujeita a lançamento de ofício conforme o art. 281 do RIR/1999.

Pois veja:

"RIR/1999

Omissão de Receita

Saldo Credor de Caixa, Falta de Escrituração de Pagamentos, Manutenção no Passivo de Obrigações Pagas e Falta de Comprovação de Passivo

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40)

I – a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II – a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III – a **manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada**". (Grifou-se)

Trata-se do lançamento de omissão de receitas com base em presunção legal denominada por "Passivo Fictício".

O fundamento legal da autuação está no art. 40 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que prescreve, "in verbis"

E na Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, "verbis":

"Seção IV

Omissão de Receita

Falta de Escrituração de Pagamentos

Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como **a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.**"

O transcrito art. 281 define três situações distintas, cujas ocorrências autorizam a presunção de omissão de receitas. No primeiro caso, tem-se a apuração de saldo credor decorrente da reconstituição do Caixa, em virtude da exclusão de débitos naquela conta cuja contrapartida não foi comprovada; no segundo, a falta de contabilização de pagamentos efetuados.

Na terceira hipótese, verificada a manutenção no passivo de obrigação incomprovada, fica presumida a omissão de receitas, independentemente de qualquer ajuste na conta Caixa, sendo somente ilidida a tributação mediante produção de prova pelo contribuinte da improcedência da presunção.

Da mesma forma, o art. 40, da Lei nº. 9.430, de 1996, determina a presunção da omissão de receitas pela simples manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.

Ou seja, a lei autoriza a presunção de omissão de receitas, quando verificada a manutenção no passivo de obrigação cuja exigibilidade restara não comprovada.

No presente caso, a omissão de receita está caracterizada pela manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não restou comprovada. Enquanto o valor não comprovado ou já quitado estiver registrado no passivo indevidamente, está caracterizada, por presunção legal, a omissão de receitas.

*O fato de uma obrigação eventualmente ter sido contraída em 2005, 2006, 2007, em nada afeta a presunção de omissão de receita pela sua manutenção no passivo exigível até o ano-calendário/2008 e cuja exigibilidade restou incomprovada nesta data, ou seja, no **levantamento do Balanço Patrimonial de 31/12/2008**.*

*É neste momento temporal, ou seja, quando detectada a existência de tal passivo incomprovado que se dá a presença da presunção legal de que deveria se safar a **autuada para desfazer o trabalho do Fisco, o que não logrou conseguir**.*

Assim, ocorrida a verificação do passivo fictício em 31/12/2008, e os lançamentos sidos cientificados à contribuinte em 25/08/2012, não há que se falar em decadência.

Já sobre suposto erro na tipificação legal como clama a autuada, nenhuma razão lhe cabe. A identificação dos dispositivos legais está claramente presente no auto de infração de IRPJ (principal), como se vê abaixo, irradiando seus efeitos aos autos reflexos:

0001	OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL PASSIVO FICTÍCIO		
	Omissão de receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou não comprovada, conforme relatório fiscal em anexo.		
	Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
	31/12/2008	136.065.145,68	150,00
	Enquadramento Legal		
	Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008:		
	Art. 24, da lei 9.249/95.		
	art. 3º da Lei nº 9.249/95.		
	Art. 40, da lei 9.430/96.		
	Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280, 281, inciso III, e 288 do RIR/99		
	Arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 279, 281, inciso III, e 288, do RIR/99.		

Vejam-se citados dispositivos:

➤ **Lei nº 9.430/1996:**

Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

➤ **RIR/1999**

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

➤ **Decreto-Lei nº 1.598/1977:**

Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

§ 1º - A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.

§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Resta claro que não houve nenhuma falha no enquadramento procedido pela Fiscalização. Aliás, os fatos estão perfeitamente descritos no Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais, tanto que permitiu a ampla defesa apresentada pela impugnante e aqui apreciada.

Acerca de uma possível confusão conceitual sobre o instituto do passivo fictício que teria feito o Fisco, vale ver a decisão exarada pelo CARF (Acórdão 107-09530, prolatado em 16/10/2008– Processo nº 16327.001252/00-31) oportunidade em que o tema foi profundamente analisado em brilhante voto do Conselheiro Luiz Martins Valero e que resume, categoricamente, o assunto “omissão de receitas – passivo fictício”:

(...)

A experiência demonstrava à exaustão que os contribuintes ao liquidarem obrigações com recursos mantidos à margem da escrituração, porque amealhados em anterior omissão de receitas, e não dispondo de saldo escritural suficiente nas contas de disponibilidade, não baixavam contabilmente referida obrigação, exatamente para não provocar saldo credor naquelas contas, denunciativo direto de utilização de recursos estranhos à escrita oficial.

A valoração dessa experiência é que permitiu ao legislador introduzir no ordenamento jurídico a presunção legal de omissão de receitas quando a fiscalização se deparasse com eventos dessa natureza.

Com efeito, dispunha o art. 180 do RIR/80:

"Art. 180. O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, § 2º)."
(grifamos)

Veja, era preciso que o fisco provasse a manutenção no passivo de obrigação já paga, mais especificamente: era preciso que o fisco provasse o pagamento não registrado.

Apesar do artigo em tela reproduzir fielmente a norma inserta no § 2º do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, prevalecia o equivocado entendimento de que se o contribuinte não apresentasse os documentos comprobatórios do passivo era porque as obrigações haviam sido liquidadas no curso do ano base, e assim estaria configurada a hipótese de manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, prevista literalmente no discutido artigo.

Era equivocado o entendimento porque era diferente a situação em que o contribuinte não conseguia comprovar as obrigações constantes do passivo. Não cabia, nessa hipótese, a aplicação pura e simples da presunção legal, sob pena de se perpetrar uma injurídica presunção da presunção.

Com efeito, numa situação desta poderia ter ocorrido:

- a) pagamento da obrigação com recursos à margem da escrituração, negando-se o contribuinte a apresentar o título liquidado, exatamente para não produzir prova em seu desfavor;
- b) extravio, verdadeiro, do documento;
- c) obrigação inexistente, cuja contrapartida serviu a outros propósitos (majoração indevida de custos/despesas, "notas frias", suprimentos fictícios na conta caixa, etc.); ou
- d) mero erro de contabilização.

Cabia à fiscalização, por prova direta, desnudar as consequências da situação que poderia até desembocar no "passivo fictício".

O Poder Executivo, reconhecendo a existência dessa divergência de interpretação do texto legal, introduziu no art. 228 do Decreto nº 1.041/94, que aprovou o RIR/94, um parágrafo dispondo, in verbis:

"Parágrafo único. Caracteriza-se, também, como omissão de receitas:

a) (...)

b) a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada."

Mas, em se tratando de uma presunção, a sua validade somente poderia ter lugar se proveniente de lei, em face do princípio da reserva legal consagrado no Código Tributário Nacional (arts. 3º, 97 e 142).

Daí fez-se necessário respaldar a medida regulamentar com disposição expressa de lei, o que veio a acontecer com o art. 40 da Lei nº 9.430, de 27/12/96 (DOU de 30/12/96), que tem o seguinte teor:

"Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita."

Dito isto, com relação à omissão de receitas, por existência de passivo fictício, sabe-se que, em quaisquer das hipóteses elencadas pela norma substantiva, no caso, o artigo 281, do RIR/1999, está-se diante de uma "presunção legal", situação que leva a um descompasso com a regra jurídica geral (que impõe ao acusador o ônus de provar o que afirma – Código de Processo Civil, art. 333, I), deslocando para o acusado a obrigação de demonstrar a correção de seu procedimento, sob pena de ver aquilo que era "presumido", se tornar real e definitivo, caso não contrapostas provas robustas que infirmem tal presunção.

Em outras palavras, presente a "presunção", ao Fisco só cabe trazer os indícios que a expõe ao mundo jurídico, momento em que o onus probandi se reverte em desfavor do sujeito passivo, que dele deverá se safar, com os meios legais e documentais possíveis, sob pena de ver aflorar o fato gerador que estava latente, surgir a obrigação tributária respectiva e a subseqüente constituição do crédito tributário, via lançamento.

Ainda em relação às presunções de omissão de receita, essas são classificadas pela doutrina como espécies de provas indiretas. A doutrina do Direito Tributário identifica duas espécies distintas: as legais e as simples (comuns). As presunções legais se subdividem em absolutas (jure et de jure) e relativas (juris tantum). As presunções absolutas não admitem prova em contrário ao fato presumido, já as relativas admitem prova contrária, reputando-se verdadeiro o fato presumido até que a parte interessada prove o contrário.

Tem-se, dessa forma, como ensina Maria Rita Ferragut (in Presunções no Direito Tributário, Dialética, São Paulo, 2001), uma prova indireta condutora da mesma 'probabilidade fática' da prova direta, in verbis:

"Assim, tem a Administração Pública o dever-poder de investigar livremente a verdade material diante do caso concreto, analisando todos os elementos necessários à formação de sua convicção acerca da existência e conteúdo do fato jurídico, já que é uma constatação a prática de atos simulatórios por parte do contribuinte, visando diminuir ou anular o encargo fiscal. E essa liberdade pressupõe o direito de considerar fatos conhecidos não expressamente previstos como indiciários de outros fatos, cujos eventos são desconhecidos de forma direta.

A presunção homini de forma alguma significa que a tributação ocorrerá em mera verossimilhança, probabilidade ou verdade material aproximada. Pelo contrário, veiculará conclusão provável do ponto de vista fático, mas certa do jurídico. Por isso, resta uma vez mais observar que também a prova direta leva-nos à certeza jurídica e à probabilidade fática, já que não relata com certeza absoluta o evento, inatingível. Detém, apenas, maior probabilidade do fato corresponder à realidade sensível."

Em seu trabalho 'Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação' (in Revista Dialética de Direito Tributário nº 67, Dialética, São Paulo), a mesma autora acrescenta:

"As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação e má-fé geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar

em demasia a produção de provas diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositamente ocultos para se evitar a incidência normativa.”

Assim, concretizada a hipótese abstrata prevista na lei, a Fiscalização pode lançar mão da figura da presunção legal, como nos casos de omissão de receitas, oportunidade em que resta provocada, como dito, a chamada “inversão do ônus da prova”, cabendo ao contribuinte provar que o Fisco está equivocado. A falta de adequada comprovação impede o acolhimento do pleito (Código de Processo Civil, art. 333, II).

Neste cenário, claro, a presunção legal trazida pelo artigo 281, do RIR/1999, não é absoluta, antes comporta a possibilidade de a acusada elidir o trabalho do Fisco de perpetrar os lançamentos calcados na hipótese prevista no referido dispositivo, DESDE QUE carregue aos autos documentos, livros e comprovantes que destruam a pretensão da Autoridade Fiscal, visto que, como dito, a presunção tem cunho de relatividade.

Não é isso o que se fez presente nos autos.

*Muito ao revés, além de todas as circunstâncias fáticas e de direito já aqui expostas, aliadas ao que consta dos autos, é **impensável** possa uma empresa se dar ao luxo de manter, em seu passivo, 136 milhões de reais por mais de três anos, sem que lhe seja imposto sequer um elementar protesto formal em cartório pela inadimplência e uma subsequente e óbvia execução judicial por parte daqueles que, supostamente, seriam os credores de tal montante e ainda, por incrível que possa parecer, continuassem a fornecer a um “cliente” que se revelou contumaz inadimplente, como muito bem alertou o condutor do feito em seu Termo (fls. 9242):*

Fato curioso que vem corroborar tudo o que foi exaustivamente apurado na investigação, é que a TECNOSUL mantém em seu passivo compras não quitadas junto ao fornecedor PRIME no valor de R\$ 10.664.661,56, compras essas efetuadas em agosto de 2005 e esta empresa continuou a fornecer, regularmente, nos meses e anos seguintes. Cabe a pergunta: Se fosse uma relação comercial regular, que empresa continuaria a fornecer regularmente tendo o cliente não quitado tal dívida?

De outro giro, em momento algum a autuada conseguiu fazer letra morta à presunção legal adotada pelo Fisco, o que se materializaria com a simples exibição dos títulos pagos corretamente, nas datas aprazadas e com o devido registro na contabilidade, ou que as obrigações contraídas ainda estavam “em aberto” por ocasião do Balanço de 31/12/2008.

Nada disso se fez presente, pelo que a presunção se consolidou.

A respeito:

Processo nº: 10540.000808/00-15

Recurso nº: 154825

Sessão de 17 de outubro de 2007

Acórdão nº: 101-96.365

OMISSÃO DE RECEITA - O passivo fictício e os ativos à margem da contabilidade caracterizam presunção legal de omissão de receitas. Ao fisco basta provar o fato indício para que fique autorizado a presumir a omissão de receita.

Antonio José Praga de Souza – Presidente

Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho – Relator

Também não encontra respaldo o entendimento manifestado pela impugnante no sentido de que inexistiria correlação entre o passivo fictício e a interposição fraudulenta. No seu dizer:

“embora (...) não tenha acesso aos documentos fiscais e contábeis da Tecnosul (...) demonstrará, a seguir – e exclusivamente com base nos elementos e documentos constantes destes autos –, os motivos pelos quais se equivocou a Fiscalização em acusar a existência de passivo fictício (ou passivo inexistente) na Tecnosul e direcionar a cobrança à Impugnante”.

Ora, exaustivamente se viu que a detentora de todos os recursos da Tecnosul era a Mude, servindo a primeira como mera repassadora de bens e dinheiro que vinham da segunda e que se destinavam ao pagamento das “importadoras” (Waytewc, Brastec, etc). Do mesmo modo se viu que a gestão da Tecnosul era feita por graduados funcionários da Mude. Então, existe, sim, na contramão do que pensa a impugnante, íntima vinculação entre as empresas, justificando a imposição dos lançamentos em face da verdadeira beneficiária das operações, Mude.

Melhor sorte não colhe o argumento da peça contestatória da autuada quando prega ser impossível considerar-se como receita omitida os saldos totais das contas de passivo, asseverando que, “os saldos das contas do passivo utilizados pela Fiscalização para presumir o montante de receitas omitidas foi formado ao longo de diversos anos, e não em 2008 (...) sendo, portanto, impossível a sua inclusão na base de cálculo dos tributos de 2008”.

E questiona: “como presumir que receitas foram omitidas em 2008 se o respectivo suposto passivo fictício foi contraído em 2005, 2006 ou 2007”?

A resposta a tal questionamento já se encontra definida neste voto, neste mesmo tópico.

É certo, como dito no excerto acima reproduzido, que uma vez erigida a presunção legal, cumpre ao autuado provar a improcedência da presunção. Porém, a presunção de omissão de receitas, no presente caso, tem por indício a *manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada*, logo, a regularidade das intimações para esta comprovação integram a sua essência, e inversão do ônus da prova não se estabelece se o indício não é regularmente constituído pela Fiscalização, mediante direcionamento à pessoa jurídica autuada e que, em seu entendimento, era a real beneficiária e contribuinte dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento decorrentes daquela omissão de receitas.

De outro lado, ainda que se supere o vício reconhecido nas intimações dirigidas, apenas, a TECNOSUL Distribuidora de Produtos Eletro-Eletrônicos e Informática Ltda, esta Conselheira já se manifestou contrariamente à imputação de omissão de receitas no momento da constatação, pelo Fisco, da manutenção, em balanço, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada. Neste sentido é o voto condutor do Acórdão nº 1101-000.991:

O voto condutor da decisão recorrida e sob reexame assim discorre inicialmente sobre o tema:

11. A alegação de decadência de boa parte da matéria lançada teve por fundamento o fato de grande parcela do passivo tido por inexistente em 31/12/2007 constituir-se, em realidade, de obrigações contraídas em anos anteriores a 2007.

12. Início o enfrentamento da matéria demarcando o campo jurídico da questão. Em realidade, veremos que a ocorrência, ou não, do fenômeno da decadência do direito de o Fisco lançar, no caso, é ponto meramente incidental à questão nuclear aqui envolvida, qual seja: a do momento em que ocorre o fato gerador da presunção de omissão de receitas no caso de passivo tido como inexistente. Isto porque o fundamento da presunção, no caso, foi a "...não apresentação de documentação comprobatória da efetividade das ocorrências das operações, nem tampouco a efetiva existência das obrigações constantes do saldo lançado no passivo, ..." (vide item 3.12.2 do TCI, e seus subitens).

13. Vejamos a norma aplicável ao caso:

Subseção II

Omissão de Receita

Saldo Credor de Caixa, Falta de Escrituração de Pagamento, Manutenção no Passivo de Obrigações Pagas e Falta de Comprovação do Passivo

Art. 281. *Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei Nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei Nº 9.430, de 1996, art. 40):*

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

14. Há duas hipóteses que fazem aflorar, como presunção de omissão de receitas, o dito passivo fictício (inciso III, art. 281, acima): obrigação já paga, mas ainda mantida no passivo, e a falta de comprovação da obrigação em si (sem exigibilidade). Pela forma que a Fiscalização fundamentou o lançamento nessa parte, interessa-nos essa última.

15. De qualquer forma, o que fica claro na norma é que a concretização da presunção de omissão de receita se dá no momento em que, juridicamente, ocorra o fim da exigibilidade. Pelo que veremos, isso pode ser dar em dois momentos.

16. Primeiramente, vislumbremos o caso de obrigação ordinária - sobre a qual não recaiam dúvidas quanto à sua natureza jurídica -, em relação a qual ocorra, em momento posterior à sua constituição e anterior ao seu término, o fim da exigibilidade por algum motivo superveniente. O fim natural seria o mero adimplemento da obrigação. Baixar-se-ia o passivo a débito do ali registrado e diminuir-se-ia a ativo correspondente. Pensemos, todavia, em outra hipótese: o perdão unilateral da dívida pelo credor (remissão). Segundo as regras contábeis que regem o regime de competência, as receitas são consideradas realizadas "... quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior." (Resolução CFC nº 750/93, art. 9º, § 3º). Vê-se, nessa hipótese, que, com a extinção de um passivo (obrigação) por força do perdão da dívida, ocorre a mudança da natureza jurídica do fato em si. O que antes era uma dívida real do devedor - situação que não lhe afetava aumentativamente o patrimônio -, passou-se esse a sofrer o fenômeno do acréscimo patrimonial para este último. Logo, há de haver, no momento da remissão da dívida, o reconhecimento como receita do valor remitido. Esse acréscimo patrimonial é renda na forma do art. 43 do CTN.

17. A segunda hipótese - a que nos interessa neste voto - é aquela em que a exigibilidade registrada no passivo inexistiu ab initio. Quer dizer, o lançamento contábil da obrigação não reflete a existência de dívida alguma. Ao se identificar que a obrigação lançada no passivo jamais existiu, tem-se, desde o seu registro no passivo, concretizado o acréscimo patrimonial (renda proveniente de disponibilidade, no caso econômica) para a devedora. Assim, dado que tal acréscimo patrimonial se traduz em

renda, depreende-se que, no momento do seu indevido registro como obrigação, se dá seu reconhecimento como receita. Esse fato influenciará na base de cálculo dos tributos e contribuições decorrentes da apuração de receita.

18. Passando a analisar o caso concreto, podemos concluir que os saldos de contas de passivo em 31/12/2007 tidas como inexistentes desde a origem, compostos por obrigações lançadas originariamente em anos anteriores a 2007 não podem servir como base para apuração de omissão de receitas no ano-calendário de 2007. Dessa forma, entendo que toda matéria nessa condição deve ser tida como improcedente, por força de dissociação insanável entre o momento efetivo da ocorrência do fato gerador da presunção e o período de apuração levado a efeito no auto de infração.

A interpretação assim exposta é parcialmente válida, por afirmar apenas que a falta de comprovação de uma obrigação desde sua origem representa, naquele momento, acréscimo patrimonial tributável, na medida em que ali deveria ser reconhecida a correspondente receita. Em verdade, a inexistência da dívida pode, também, decorrer da inexistência da própria operação, e por consequência da superveniência ativa ou do custo/despesa contabilizados em sua contrapartida, circunstâncias nas quais os efeitos destas contrapartidas no resultado do período devem ser glosados, não se verificando, em regra, receita tributável, mas sim resultado tributável.

Além disso, a argumentação desenvolvida na decisão de 1ª instância deixa de considerar uma outra visão da matéria, consolidada na doutrina e na jurisprudência, e assim exposta na obra de Hiromi Higuchi et alli (in “Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática, Atualizado até 10-01-2011”, São Paulo: IR Publicações, 36ª edição, 2011, p. 671):

Passivo fictício, como o próprio nome está a indicar, é o passivo inexistente, ou seja, duplicatas de fornecedores ou contas a pagar já liquidadas mas não baixadas na contabilidade por falta de saldo contábil suficiente na conta Caixa. O dinheiro existiu fisicamente para pagar as contas, mas se os pagamentos fossem contabilizados a conta Caixa ficaria com saldo credor, isto é, denunciaria que houve mais saídas que entradas em dinheiro.

De toda sorte, mesmo sob esta ótica, a conclusão sobre o trabalho fiscal é a mesma a que chegou a autoridade julgadora de 1ª instância: a presunção de omissão de receitas a partir de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, resultante da falta de provas que suportem os registros das obrigações no passivo, deve ser imputada ao sujeito passivo no momento em que este passivo é registrado. Se a contribuinte não prova que a contratação passada foi a prazo, a lei presume que ela foi a vista e paga no momento da contratação, mas sem o registro deste pagamento por insuficiência de caixa, dada a omissão de receitas que poderiam supri-lo formalmente.

Por certo, a autoridade fiscal poderia afirmar a existência de passivo fictício depois do surgimento da obrigação, mas desde que demonstre, mesmo por indícios, o fim da exigibilidade depois do registro da obrigação e antes de sua liquidação contábil. Aqui, porém, a acusação fiscal sustenta-se, na maior parte dos casos, no argumento genérico de falta de comprovação dos saldos de passivo no período fiscalizado, de modo que a demonstração, pela contribuinte, de que os passivos já existiam em períodos anteriores, lança dúvidas sobre o indício adotado para a presunção de omissão de receitas, tornando incertos fatos que sustentam a exigência, a impor o seu cancelamento.

Em outro litígio, também envolvendo a presunção de omissão de receitas a partir de obrigações não comprovadas, esta Conselheira reiterou o entendimento acima exposto, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1101-001.053:

A recorrente aduz que desde sua primeira manifestação esclareceu que os registros corresponderiam a transferências de mercadorias entre matriz e filial, cujas operações eram escrituradas separadamente e consolidadas no final do exercício. Reputa precária a argumentação referente à diferença de R\$ 19.329,21, e diz não estar provado o indício que autoriza a presunção de omissão de receitas.

A presunção legal está assim fixada no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

[...]

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Hiromi Higuchi et alli (in “Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática, Atualizado até 10-01-2011”, São Paulo: IR Publicações, 36ª edição, 2011, p. 671) explicita a origem da presunção legal:

Passivo fictício, como o próprio nome está a indicar, é o passivo inexistente, ou seja, duplicatas de fornecedores ou contas a pagar já liquidadas mas não baixadas na contabilidade por falta de saldo contábil suficiente na conta Caixa. O dinheiro existiu fisicamente para pagar as contas, mas se os pagamentos fossem contabilizados a conta Caixa ficaria com saldo credor, isto é, denunciaria que houve mais saídas que entradas em dinheiro.

Assim, a lei não elegeu como indício para a presunção de omissão de receitas a constatação de uma obrigação inexistente no passivo. Nos termos transcritos, verifica-se o indício frente a obrigação não teve sua exigibilidade comprovada, ou seja, a operação comercial foi realizada a vista, ou então a prazo, mas com vencimento já expirado, sem o registro da corresponde quitação, e sem prova da cobrança pelo credor. Em verdade, a afirmação de que uma obrigação inexistente é ambígua e demanda esclarecimentos, pois se o motivo para tanto é a falta de comprovação da operação que originaria o passivo, a sua inocorrência acaba por inviabilizar a presunção de que ela possa ter sido quitada com recursos à margem da contabilizada, pois nada existiria para ser pago.

No presente caso, a contribuinte apresentou na resposta de fls. 47/81 o “Razão Consolidado” das contas nº 21707-2 e 12.140-0, ambas denominadas “C/Correntes Transf. Mercadorias”, e apresentando saldos idênticos em 31/12/2008, credor e devedor, respectivamente, no valor de R\$ 6.113.733,63. Mais à frente, informou à Fiscalização que valor semelhante (R\$ 6.133.062,84), indicado na “DIPJ/Passivo Circulante/Outras Contas” teria origem na conta nº 21707.

A autoridade fiscal não exigiu qualquer outro esclarecimento acerca dos procedimentos adotados pela contribuinte para contabilização das mencionadas transferências, de modo a infirmar o esclarecimento prestado no sentido de que a escrituração contábil era feita individualmente na matriz e na filial e somente consolidadas no final do exercício. Por sua vez, este procedimento pode ter, de fato, ocorrido, ante a indicação do mesmo saldo final, devedor e credor, nas contas nº 21707-2 e 12.140-0, ou seja, na evidência de que a própria pessoa jurídica teria enviado e recebido as mercadorias que deram origem ao direito e ao passivo contabilizados.

A acusação fiscal limita-se a apontar divergência entre o saldo contábil do passivo e aquele indicado na DIPJ, sendo certo que, em tais circunstâncias, deve prevalecer o registro resultante dos lançamentos contábeis, escriturados nos Livros Diário e Razão. Acrescenta, ainda, que o registro de tais valores em conta de passivo

interfere na equação patrimonial, haja vista que para os lançamentos efetuados em contas do Passivo existe a contra-partida em conta do Ativo, *mas não é possível compreender que desequilíbrio patrimonial poderia ensejar o procedimento utilizado pela contribuinte, mormente desconhecendo quais contas foram debitadas para creditamento da conta nº 21707 e quais contas foram creditadas para formação do saldo devedor na conta nº 12.140. Supondo tratar-se de transferência de mercadorias como alegado e não contraditado, seria de se supor que as contrapartidas se verificariam em estoque, as primeiras representando a entrada de mercadorias em estabelecimento da autuada, com a constituição de uma obrigação contábil transitória, e as segundas evidenciando a saída de mercadorias para outro estabelecimento, com a constituição de um direito contábil transitório. Em tais condições, somente se pode concluir que por decorrer de operações entre estabelecimentos do mesmo sujeito passivo, as contrapartidas em Ativo e Passivo se compensam e se anulam pela confusão entre credor e devedor, não representando obrigações em sua essência e não autorizando, desta forma, a presunção construída pela Fiscalização.*

Em suma, a manutenção no passivo de obrigação cuja exigibilidade não seja comprovada é um fato que deve ser interpretado em conformidade com a razão de ser da lei que autoriza a presunção de omissão de receitas a partir deste indício. Assim, não basta a constatação da obrigação no passivo da pessoa jurídica, associada à falta de comprovação da sua exigibilidade. É indispensável aferir em que momento esta exigibilidade deixou de existir, para que seja possível presumir que a operação foi realizada à vista, e não à prazo. De outro lado, se a exigibilidade nunca existiu, isto significa que a contrapartida desta obrigação deve ter seus efeitos anulados na apuração do resultado do período em que ela foi registrada.

A autuada, por sua vez, apontou *imprecisão na descrição dos fatos e na fundamentação legal da autuação*, dado que, *inicialmente, a Fiscalização faz crer que os valores constantes das contas de passivo da Tecnosul seriam inexistentes*, e em seguida *leva a crer que o passivo em questão seria existente, porém relativo a obrigações não exigíveis (já pagas)*. Mais à frente, *volta a dizer que o passivo seria inexistente*, por mencionar que *inexistiria comprovação efetiva de sua existência*. Assim, não bastasse a impropriedade da citação de artigo do RIR/94 já revogado, a Fiscalização trata como sinônimos o passivo decorrente de obrigações inexigíveis ou inexistentes (art. 40 da Lei nº 9.430/96) e o decorrente de obrigações já quitadas (art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77).

A contribuinte também indicou *erro no critério temporal do fato gerador* em razão da *impossibilidade de considerar-se como receitas omitidas os saldos totais das contas de passivo*, ali computando passivo *contraído pela Tecnosul em anos anteriores*. Defendeu, assim, que a presunção decorrente de passivo com exigibilidade não comprovada tem por pressuposto o registro de um falso passivo, e este teria sido contraído de 2005 a 2007, como inclusive reconhecido pela Fiscalização, não se prestando, assim, a sustentar a presunção em 2008. E ressalta que *inexistiria um único passivo que teria sido contraído no ano de 2008*, até porque, com a Operação Persona *as atividades da Tecnosul sofreram golpe fatal, reduzindo, de fato, sua receita bruta a zero*, e que apenas houve redução do passivo em R\$ 5.493.742,07 em 2008.

Questiona se, considerando-se regular o procedimento em questão, poderia a Fiscalização deslocar a autuação para 2011, caso o passivo fosse mantido até lá? E finaliza observando que nos lançamentos de Contribuição ao PIS e COFINS *sequer houve atenção do Fisco para o fato de que tais tributos são apurados mensalmente*.

Embora não se admita, aqui, que a caracterização da presunção sempre se verificará no momento do registro da obrigação, como cogita a recorrente ao fazer referência a outros julgados deste Conselho, é indispensável que a Fiscalização investigue quando o passivo foi registrado e se há alguma evidência de que sua exigibilidade existiu e por quanto tempo. Somente se a contribuinte não fornecer qualquer informação neste sentido à Fiscalização, será possível afirmar que a exigibilidade nunca existiu, mas daí para alocar o indício no período em que o passivo foi registrado, salvo se apurado que o próprio passivo nunca existiu, caso em que a consequência tributária será avaliada a partir de sua contrapartida contábil (suprimento indevido de caixa, custo/despesa/ativo inexistente etc), e não mediante imputação de omissão de receita presumida.

Discorda-se, assim, da defesa produzida pela Procuradoria da Fazenda Nacional em suas contrarrazões, no sentido de que *a lei 9.430/96 trouxe como novidade, em relação ao DL 1598/77, apenas a ampliação do espectro de obrigações que podem ser caracterizadas como passivo fictício, acrescentando aquela que nunca existiu, fundada em título falso*. Se a obrigação nunca existiu, é preciso avaliar se a operação foi realizada a vista ou se ela nunca ocorreu.

E se, como dito pela Procuradoria da Fazenda Nacional, *é impossível afirmar, no presente caso, que os valores escriturados na conta de fornecedores da Tecnosul seriam referentes a débitos vencidos ou vincendos, ou a débitos já quitados*. Sequer é possível afirmar que se referem a débitos de fato existentes ou exigíveis, então é possível que a escrituração da fiscalizada não permitia sequer avaliar em que momento a obrigação foi originalmente escriturada. E, ainda que fosse possível cogitar, em tais condições, da imputação da presunção de omissão de receitas a partir dos saldos de passivo evidenciados no balanço patrimonial escriturado ao final do ano-calendário, não seria possível refutar outra alegação da autuada, em favor da *necessidade de arbitramento do lucro em face da alegada omissão de receitas equivalentes à totalidade dos passivos registrados em contabilidade*.

De fato, além de a imputação fiscal resultar na conclusão de que 100% das receitas da pessoa jurídica fiscalizada foram mantidas à margem da contabilidade no ano-calendário 2008, esta conclusão somente seria legítima sob o pressuposto de que a escrituração da pessoa jurídica não permitiu à Fiscalização identificar os saldos iniciais dos passivos mantidos no balanço patrimonial levantado ao final do ano-calendário 2008, vício que determinaria o arbitramento dos lucros, nos termos do art. 47, inciso I da Lei nº 8.981/95 (*o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal*).

A autoridade julgadora de 1ª instância afastou esta alegação com os seguintes argumentos:

DO ARBITRAMENTO PRETENDIDO

Argumenta a defesa que os valores lançados teriam que obedecer ao regime tributário do arbitramento, tendo em vista que, se “todas as receitas foram omitidas pelo contribuinte é tomar como imprestável a apuração feita por ele e presumir que sua contabilidade não presta à apuração do Lucro Real”, e que, “a Tecnosul declarou em seus documentos contábeis e fiscais que não teria auferido, no ano de 2008, montante algum de receitas”, e que, “de outro lado, a D. Fiscalização entendeu

que a Tecnosul teria auferido, naquele mesmo ano, receitas totais de **R\$ 136.065.145,68**, omitindo, assim, receitas nesse mesmo montante”.

Mais uma vez, equivoca-se a impugnante.

Na verdade os lançamentos, como se vê nos autos, foram feitos contra a Mude e sua contabilidade não foi descaracterizada nem tida como imprestável, antes foi tomada como válida, tanto que o Fisco, inclusive, aproveitou os prejuízos e bases negativas que esta contribuinte apresentava.

Vale dizer, os valores da omissão, embora formalmente pertencessem à Tecnosul, na verdade, como longamente visto, pertenciam à efetiva detentora dos recursos, Mude, e contra ela se perpetraram – corretamente - os mencionados lançamentos.

Assim, não sendo desclassificada nem repudiada a escrituração da Mude, não haveria porque proceder-se ao arbitramento, antes deveria (como corretamente feito) obedecer-se à regra do artigo 24, da Lei nº 9.249, de 26/12/1995:

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

Contudo, este voto é orientado pelo entendimento de que a presunção de omissão de receitas somente poderia ser imputada diretamente à MUDE Comércio e Serviços Ltda se o procedimento fiscal tivesse sido desenvolvido em face dela, como contribuinte, e ainda tendo em conta as demais operações realizadas entre ela e a fiscalizada TECNOSUL Distribuidora de Produtos Eletro-Eletrônicos e Informática Ltda. Como as intimações foram dirigidas a esta fiscalizada, de onde se infere que, para a Fiscalização, sua personalidade jurídica era válida, a resultante deste procedimento, qual seja, a presunção de omissão de receitas decorrente de passivo não comprovado, cuja construção eventualmente fosse possível a partir dos saldos de balanço verificados no ano-calendário 2008, teria por pressuposto uma escrituração que não permitisse avaliar a origem dos passivos, e sequer seus saldos iniciais no ano-calendário 2008, a evidenciar sua imprestabilidade para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, os quais deveriam, assim, ser determinados mediante arbitramento dos lucros, assim como as exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS observariam a sistemática cumulativa, mas isto mediante lançamento em face da fiscalizada, na condição de contribuinte, associado à imputação de responsabilidade tributária à autuada MUDE Comércio e Serviços Ltda, em razão do interesse comum identificado pela Fiscalização, e da confusão patrimonial mencionada na decisão recorrida.

Sob estas premissas, conclui-se que o procedimento fiscal não permitiu a construção de presunção de omissão de receitas que pudesse ser imputada a MUDE Comércio e Serviços Ltda, na condição de contribuinte, razão pela qual a exigência fiscal é improcedente.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário de MUDE Comércio e Serviços Ltda. Em consequência, devem ser declarados PREJUDICADOS os recursos voluntários dos responsáveis tributários, na medida em que não subsiste crédito tributário exigível.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Processo nº 16095.720247/2012-16
Acórdão n.º **1302-001.729**

S1-C3T2
Fl. 49

CÓPIA