



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10803.720331/2013-09
ACÓRDÃO	1302-007.484 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REHAU INDÚSTRIA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

IRPJ e CSLL. COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE CUSTOS. GLOSA.

A contabilização de custos com base em documentos inidôneos afasta a possibilidade de seu emprego para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

DOCUMENTOS CONSIDERADOS INIDÔNEOS EMITIDOS POR EMPRESA DECLARADA INAPTA. EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

Não geram efeitos tributários, em favor de terceiros interessados, os documentos considerados inidôneos emitidos por pessoas jurídicas cujas inscrições no CNPJ tenham sido declaradas inaptas, salvo os casos em que seja comprovado o efetivo pagamento do preço e o recebimento dos bens adquiridos por terceiros, exceção que atine apenas à produção de certos efeitos tributários pelos ditos documentos e não à idoneidade deles.

TERCEIRO ADQUIRENTE DE BOA-FÉ. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A boa-fé do adquirente somente se opera quando comprovada a idoneidade da operação. Dada a insuficiência probatória, não há que se reconhecer a higidez das operações, porquanto não há suporte documental que a fundamente.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2007

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONSTATAÇÃO DE HIPÓTESE DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. HIPÓTESE CONFIGURADA. RETROATIVIDADE BENIGNA DO ARTIGO 44 DA LEI Nº 9.430/1996.

Configurada a conduta qualificada correspondente a sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.506/1964, é aplicável a multa qualificada às condutas antijurídicas praticadas pelos sujeitos

passivos. Em razão da alteração no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, promovida pela Lei nº 14.689/2023, deve ser aplicado o instituto da retroatividade benigna prevista no artigo 106 do CTN, para limitar o seu percentual ao novo patamar previsto na legislação.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, não possuindo competência para apreciar arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de normas.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007

DECADÊNCIA. PRAZO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial é regida pelo art. 173, inciso I, do CTN, para o qual o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência suscitada, e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário apenas para reduzir o percentual da multa qualificada ao patamar de 100%, nos termos do relatório e voto do relator.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão da DRJ que julgou procedente em parte a impugnação da contribuinte.

Em face da contribuinte foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL (fls. 3.979 a 3.996), referentes ao ano-calendário 2007, exigindo:

- (i) IRPJ e CSLL, acrescido de multa qualificada de 150%, sobre a glosa de despesas operacionais a título de “amostras comerciais”;
- (ii) IRPJ e CSLL, acrescido de multa de ofício regulamentar, sobre a glosa de despesas não comprovadas;
- (iii) IRPJ e CSLL, acrescido de multa qualificada de 150%, sobre glosa de custos registrados com base em documentos inidôneos; e
- (iv) IRPJ e CSLL, acrescido de multa de ofício regulamentar, sobre exclusões indevidas na apuração do lucro real.

O Relatório de Auditoria Fiscal (“**Relatório Fiscal**”) consta às fls. 3.997 a 4.067. Destaco suas considerações relatadas no acórdão recorrido, considerando o resultado do julgamento de piso e o objeto do litígio:

Da autuação*Considerações preliminares*

Conforme descrito na parte inicial do relatório de auditoria (ver fls. 3997/4005), a presente ação fiscal corresponde a reexame de período já fiscalizado e teve suporte em autorização do Superintendente Regional da Receita Federal do Brasil da 8ª Região Fiscal, juntada aos autos à fl. 130. A nova fiscalização, inaugurada em 13/02/2011 (ver termo de início de fls. 131/134), foi realizada em decorrência de determinação da Justiça Federal de São Paulo e foi autorizada pelo MPF Regional de nº 8.1.13.00-2011-00469-0. Além dos autos de infração de IRPJ e CSLL, que foram formalizados no mesmo processo, conforme orientado à época na Portaria nº 666/2008, o procedimento fiscal repercutiu também na lavratura de auto de infração de IPI, que foi instruído em processo autônomo, de nº 10803.720332/2013-45.

Os fatos geradores relativos ao IRPJ e CSLL dizem respeito ao período de apuração anual encerrado em 31/12/2007. Nesse exercício, a tributação do IRPJ e CSLL ocorreu com base no Lucro Real, conforme opção manifestada pela contribuinte na DIPJ2008 de fls. 02/71.

Ainda na parte inicial do relatório, a autoridade fazendária apresenta histórico das diversas retificações de DIPJ e de DCTFs transmitidas pela contribuinte no curso do procedimento fiscal iniciado em 13/02/2011. Finaliza o tópico evidenciando que os efeitos dessas retificações foram desconsiderados para fins de constituição

de ofício do crédito tributário, de vez que realizadas ao desabrigo de espontaneidade.

Dos fatos geradores

A autoridade fazendária entendeu como caracterizadas quatro espécies distintas de infrações, conforme sumarizado no demonstrativo de fl. 4048, denominado "Consolidação das infrações fiscais apuradas":

(...)

As bases de cálculo relativas a cada uma dessas infrações, bem como os respectivos enquadramentos legais e multa aplicada, encontram-se descritas às fls. 3981/3982, conforme cópias de tela a seguir :

(...)

Quanto à infração "Glosa de despesas indevidamente pleiteadas a título de amostras comerciais"

Conforme descrição dos fatos de fls. 4009/4019, a fiscalização auditou os valores contabilizados nos livros Diário Geral e Razão Analítico (ver fls. 3655/3692) a débito da conta de despesa "Amostras comerciais" (conta contábil de nº 4.2.7.1.00626.009). No curso da análise, intimou a contribuinte a apresentar os documentos fiscais correspondentes aos maiores valores lançados na referida conta, listados na tabela de fl. 4010, que transcrevo a seguir:

(...)

A verificação dos documentos fiscais apresentados pela contribuinte (ver fls. 921/941) conduziu ao entendimento fazendário de que as operações que deram origem à emissão dessas notas não se enquadram no conceito de amostra de que tratam os artigos 51, III, do RPI/2002 e 366, V, do RIR/99. O relato dos detalhes pertinentes a essa análise encontra-se às fls. 4013/4016.

Em face do exposto, e tendo em vista a inobservância ao disposto nos artigos 249, parágrafo único, VIII, e 366, V, do RIR/99, a autoridade fazendária promoveu a glosa do conjunto de despesas examinadas, no valor total de R\$ 188.268,60. A fiscalização entendeu, ainda, que a contabilização dessas operações a título amostra, quando de fato "claramente não se enquadram como tal", caracterizam "intenção dolosa de reduzir os tributos", o que repercutiu na aplicação de multa qualificada em relação aos respectivos fatos geradores.

(...)

Quanto à infração "Glosa de custos não comprovados com material de embalagem adquirido da Brasil Pack"

O presente tópico diz respeito à glosa de custos com material de embalagem, no valor total de R\$ 528.001,37, relativos a aproximadamente 300 notas fiscais emitidas pela pessoa jurídica Brasil Pack Indústria Ltda no curso do ano de 2007, relacionadas às fls. 4050/4060.

Após minuciosa investigação, detalhadamente descrita no relatório fiscal às fls. 4019/4044, a autoridade fazendária concluiu pela inexistência de comprovação quanto à efetividade das operações indicadas nos referidos documentos fiscais. Conforme registrado nº tópico "Conclusões", à fl. 4042, a fiscalização reporta que (i) as notas fiscais em questão não incorporam os requisitos formais previstos no RIPI/2002, (ii) não houve comprovação do ingresso das mercadorias no estabelecimento da Rehaú; (iii) a Brasil Pack não apresenta capacidade econômico-financeira compatível com as operações retratadas nas notas fiscais e (iv) os documentos fiscais em tela apresentam diversas irregularidades formais. Relativamente aos pagamentos supostamente vinculados à quitação dessas aquisições, a fiscalização evidencia que não houve pagamento direto à Brasil Pack, mas sim a quitação de duplicatas que teriam sido descontadas em empresas de factoring. E esses pagamentos, segundo a autoridade fazendária, "não foram comprovados de forma irrefutável".

Em linhas gerais, as circunstâncias que deram suporte às conclusões da fiscalização são as seguintes:

(i) Em análise preliminar dos registros contábeis atinentes às notas fiscais emitidas pela Brasil Pack, verificou-se, junto aos sistemas informatizados da RFB, que a movimentação financeira da Brasil Pack no curso de 2007 foi irrisória quando comparada com o valor total das notas fiscais emitidas em favor da Rehaú. Ademais, foi constatado que as DIPJ, DCTF e Dacon da Brasil Pack, referentes a 2007 encontravam-se zeradas. Diante desse cenário, a fiscalizada foi intimada a apresentar todas as notas fiscais emitidas em seu favor pela Brasil Pack em 2007, bem como os comprovantes dos pagamentos correspondentes. Essa intimação foi atendida, primeiramente, de forma parcial, haja vista terem sido apresentadas somente as 3ªs vias ou cópias reprográficas das notas fiscais e, como comprovante de pagamentos dessas notas, apenas um "Relatório de Pagamentos Efetuados Por Período". Após reintimação, a fiscalizada apresentou algumas vias originais das notas fiscais e os boletos bancários correspondentes. Esses boletos, na maioria dos casos, não possuíam autenticação mecânica e apresentavam, como credores, empresas de factoring, que eram também as emitentes dos boletos.

(ii) Foi então instaurado procedimento fiscal de diligência na Brasil Pack e nas empresas de factoring Credere Consultoria e Fomento Mercantil Ltda; Qualitybank Fomento Mercantil Ltda – ME e AGP Pacific Asset Fomento Comercial e Administração de Negócios Ltda – ME.

(iii) Como a Brasil Pack não foi localizada no endereço cadastrado na RFB, a fiscalização se encaminhou ao escritório de contabilidade responsável por sua escrituração fiscal, onde obteve uma via dos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Apuração do ICMS e Registro de Apuração do IPI, todos referentes ao ano de 2007. Além disso, foram apresentados o livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências - Modelo 6 e diversas

notas fiscais de entradas e de saídas. A fiscalização não conseguiu acesso ao Livro Caixa e à escrituração contábil da Brasil Pack nesse primeiro momento. Posteriormente, houve apresentação das notas fiscais emitidas pela Brasil Pack no período de janeiro a junho de 2007, pedidos de compras solicitados pela Rehou e cópias dos extratos da conta corrente mantida pela Brasil Pack junto ao banco Itaú S/A, referentes aos meses de agosto, setembro e outubro de 2007.

(iv) Da análise do Livro Registro de Entradas da Brasil Pack, a fiscalização verificou que sua principal fornecedora de insumos no ano 2007 – a pessoa jurídica Cartonbox Indústria de Papéis e Embalagens Ltda – não apresentou movimentação financeira desde o ano de 2004. Além disso, nas notas fiscais emitidas pela Cartonbox à Brasil Pack, no período de junho a dezembro de 2007, foram informadas placas relativas a veículos incompatíveis com a atividade de transporte de carga e placas para as quais não havia nenhum registro encontrado no sistema RENAVAL. Algumas notas fiscais, inclusive, sequer indicavam dados do veículo transportador. A análise das notas fiscais emitidas pela Cartonbox evidenciou, ainda, a existência de talonário duplo. Essa informação foi confirmada pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo – Delegacia Regional Tributária da Capital II – Núcleo Fiscal-1, por meio do Ofício DRTC-II-NF-1 nº 056/2013, de 16/08/2013.

(v) A análise das notas fiscais emitidas pela Brasil Pack, bem como dos respectivos comprovantes de pagamento, também evidenciou diversas irregularidades, a saber:

(a) Em 2007, a Brasil Pack emitiu 375 notas fiscais tendo como destinatária a Rehou, sendo que algumas delas foram emitidas sem obediência à sequência numérica do formulário contínuo.

(b) Na maioria das 2as e/ou 4as vias das notas fiscais da Brasil Pack, a "data da saída" da mercadoria do estabelecimento não foi informada quando da sua emissão. E nas informações relativas ao "transportador/volumes transportados", consta que o transporte foi efetuado por "nosso caminhão", sem identificação da "placa do veículo transportador". Em alguns casos, a fiscalização conseguiu reunir as quatro vias da nota fiscal emitida pela Brasil Pack e percebeu que, nas notas fiscais emitidas para a Rehou, essas informações (data da saída e placa do veículo), quando preenchidas, foram inseridas, aparentemente, com a utilização de uma máquina de escrever elétrica, posteriormente à sua emissão, nas 1as e 3as vias das notas fiscais (vias do destinatário e do fisco de destino), que se encontravam em poder da Rehou. Diante desse cenário, a fiscalização constatou que esses dados foram inseridos posteriormente à data de emissão das notas, por funcionários da Rehou, já que não constavam das 2ª e 4ª vias, em poder da Brasil Pack.

(c) Identificou-se em várias notas fiscais o registro, como transportador, de veículo totalmente incompatível com a carga supostamente transportada. Na nota fiscal nº 4050, por exemplo, consta que o transporte de 1.350 caixas de

papelão teria sido executado por uma motocicleta Honda CG 125 (placa BHY5412). Nas notas fiscais nºs 4286 e 4310, foi informado como veículo transportador o veículo VW/GOL 1000 (placa BMH2754).

(d) Em várias notas fiscais, constatou-se significativa defasagem entre as datas de emissão das notas e de saídas das mercadorias. A fiscalização salienta que, nos termos do Parecer Normativo CST nº 480/70, a mercadoria deve sair do estabelecimento nos três dias seguintes à data de emissão da nota fiscal.

(e) Foram constatados casos de notas fiscais em que a data de recebimento das mercadorias nelas constantes é anterior à data de suas emissões ou antes da data de saída da mercadoria do estabelecimento emitente. De forma análoga, foi averiguado que muitos boletos de pagamento foram gerados em data anterior à data de emissão das notas fiscais ou à data de saída das mercadorias do estabelecimento. Além disso, esses boletos – emitidos por empresas de factoring – não possuíam autenticação mecânica, comprobatória de sua efetiva quitação.

(f) Houve casos em que a Brasil Pack emitiu duas notas fiscais de igual numeração, porém com valores diferentes e oriundas de formulários diversos, em que consta a Rehau como beneficiária.

(vi) Foram ainda constatadas diversas inconsistências nos títulos de créditos emitidos pelas empresas de factoring, que tiveram lastro em supostas notas fiscais de vendas da Brasil Pack à Rehau.

(vii) Por fim, a análise do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque – Modelo 3 – da Rehau revelou a ausência de escrituração do material de embalagem.

Intimada a esclarecer o fato, a atuada afirmou que isso se devia a "motivo sistêmico", qual seja, "falha no arquivo gerado pelo sistema da empresa". Ou seja, não restou comprovada a utilização do material de embalagem no processo produtivo da Rehau.

Diante desse conjunto de evidências, a fiscalização promoveu a glosa dos custos correspondentes às notas fiscais emitidas pela Brasil Pack, no valor total de R\$ 528.001,37. A autoridade fazendária entendeu ainda que a utilização das notas fiscais inidôneas ocorreu de forma dolosa, o que repercutiu, também em relação a esses fatos geradores, na aplicação de multa qualificada.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 4.074 a 4.105). Nos termos da decisão recorrida, pugnou:

Da impugnação

Preliminar de decadência

A contribuinte alega que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativamente aos fatos geradores havidos em 2007 extinguiu-se em 01/01/2013, tendo em vista o disposto no art. 173, I, do CTN. Assim, e de vez que

os autos de infração foram cientificados em 23/12/2013, entende que a exigência fiscal deva ser cancelada.

Quanto à infração "Glosa de despesas com royalties e assistência técnica"

A contribuinte alega que "regulamentos anteriores do Imposto de Renda" asseguravam o direito de dedução de despesas da espécie antes da averbação do contrato nº INPI e do seu registro no Banco Central do Brasil, desde que incorridas no prazo de vigência do contrato. Cita entendimento firmado no Parecer Normativo CST nº 76/1976. Defende, relativamente ao registro do contrato no INPI e BACEN, que "a exigência não é constitutiva de dedutibilidade, mas meramente um ato de fiscalização para verificar se os demais requisitos estão atendidos". Reclama, pois, o cancelamento da glosa levada a efeito pela fiscalização.

Quanto à infração "Glosa de despesas indevidamente pleiteadas a título de amostras comerciais"

A interessada argumenta que autoridade fazendária "não finalizou sua pesquisa" e não demonstrou "qual é o conceito de amostra" e nem "qual é o limite de quantidades estabelecido pela legislação vigente". Reclama que não foi apresentada "publicação de inidoneidade das Notas Fiscais declaradas como inidôneas" e tampouco comprovado o cometimento de fraude.

Quanto à infração "Provisões indevidamente excluídas do lucro líquido"

A contribuinte reclama, genericamente, a improcedência da glosa (ver fl. 4092), porém não apresenta razões sobre a matéria.

Quanto à infração "Glosa de custos não comprovados com material de embalagem adquirido da Brasil Pack"

Sob o título "Notas fiscais inidôneas" (ver fl. 4084), relata que a fiscalização traçou diversas considerações sobre as atividades operacionais da pessoa jurídica Brasil Pack, que lhe levaram a concluir que a Brasil Pack não apresentava condições de fornecer as mercadorias acobertadas pelas notas fiscais sob análise. Entende que tais circunstâncias, todavia, são insuficientes para caracterizar a existência de irregularidade nas operações comerciais realizadas entre a autuada e a Brasil Pack ou mesmo a para configurar a inidoneidade das as notas fiscais emitidas pela Brasil Pack.

Adiante, sob o título "Da quantidade de notas fiscais emitidas para a Rehau em 2007", assinala considerações específicas sobre as notas fiscais de nº 4087, 4972, 5260, 5115, 5188 e 5138 e conclui pela ausência de irregularidades quanto às operações nelas indicadas.

Acerca das inconsistências identificadas pela fiscalização quanto a (i) datas registradas em diversas notas fiscais, (ii) indicação de veículo transportador incompatível com o transporte de carga e (iii) boletos de cobrança emitidos antes do faturamento, a interessada afirma, repetidamente 1, não ter ingerência sobre

a Brasil Pack, revelando-se incabível a sua responsabilização por eventuais erros cometidos por seu fornecedor. Refere, especificamente, nunca ter autorizado a cessão de crédito a empresas de factoring e defende que eventual responsabilização em relação a esse fato deva ser atribuída exclusivamente à Brasil Pack.

Afirma nunca ter agido de má-fé e que as conclusões da fiscalização nesse sentido são baseadas em suposições.

Junto ao tópico "Livro de registro de controle da produção e do estoque", ratifica que não restou provada nos autos a incapacidade econômico-financeira da Brasil Pack e nem a inidoneidade dos documentos fiscais por ela emitidos. Entende que teria sido evidenciada pela fiscalização, quando muito, a existência de infrações a regramentos jurídico-tributários pela Brasil Pack, a quem deve ser dirigida eventual responsabilização. Defende que não restou comprovada, pois, qualquer conduta criminosa por parte da fiscalizada, que sempre agiu de boa-fé.

No mesmo diapasão, junto ao item "Do comprador de boa-fé", repisa ter agido em conformidade com a legislação e sustenta que "o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação".

Da multa

Na parte final, a defende que não pode ser punida com as multas lançadas, pois, ainda que tivesse sido constatado algum erro material, é adquirente de boa-fé e sempre agiu na mais absoluta lisura em seus procedimentos internos e relações comerciais. Traz alegações de violação aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e do não-confisco e cita excertos de julgados do CARF e de jurisprudência sobre o tema. Entende que o valor das multas aplicadas deve ser reduzido, de forma a refletir somente a suposta infração cometida e os reais valores envolvidos na operação.

Finaliza, requerendo a declaração da nulidade do auto de infração e da imposição da multa. Alternativamente, requer a redução do valor das multas aplicadas, limitando sua aplicação apenas sobre as notas fiscais em que tenha ficado cabalmente caracterizada a não saída das mercadorias nelas relacionadas.

A DRJ julgou a impugnação procedente em parte (fls. 4.125 a 4.147), dando parcial provimento à preliminar de decadência para cancelar as exigências fiscais relativas às infrações atuadas com multa de 75%. Negou provimento com relação ao mérito das demais matérias.

Em suma, a decisão recorrida considerou que a glosa das despesas com amostras não se subsumem ao conceito legal, sendo improcedente as alegações de defesa e manteve a multa qualificada sobre a infração, por não se tratar de mero erro de contabilização, mas sim, porque foram realizadas de forma sistemática, ao longo de todo o período fiscalizado e porque todas as despesas glosadas configuram operações nitidamente passíveis de tributação, cuja dedução do lucro líquido somente pode ser explicada pela intenção dolosa dos agentes de reduzirem indevidamente a carga tributária. Com relação a glosa dos custos não comprovados e

registrados com base em documento inidôneo, entendeu que as anormalidades sustentam o lançamento, bem como a contribuinte não comprovara a regularidade das operações, o que sustenta o lançamento e enseja a aplicação de multa qualificada.

A contribuinte, intimada em 23/09/2020, apresentou Recurso Voluntário (fls. 4.170 a 4.197) em 08/10/2020, arguindo: (i) o instituto jurídico da decadência; (ii) a fragilidade das acusações fiscais e regularidade das operações, com relação à glosa dos custos inidôneos, sustentando ser comprador de boa-fé; (iii) a necessidade de cancelamento ou redução da multa exigida por violar os princípios da proporcionalidade, razoabilidade e o não-confisco.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

DELIMITAÇÃO DA LIDE

Os autos de infração de IRPJ e CSLL, em linhas gerais, tratam de glosa de custos ou despesas do lucro real, sendo identificadas condutas qualificadas que deram azo à qualificação da multa e condutas cuja penalidade foi a multa de ofício regulamentar.

A DRJ cancelou os lançamentos cuja sanção qualificada não foi aplicada, em razão da ocorrência de decadência. Decisão esta que é definitiva e não foi objeto de Recurso de Ofício, em razão do valor exonerado.

Dessa forma, as matérias com potencial de devolução a este tribunal eram duas: (i) “*glosa de despesas indevidamente pleiteadas a título de amostras comerciais*”; e (ii) “*glosa de custos não comprovados com material de embalagem adquirido da Brasil Pack*”.

A contribuinte recorreu somente da segunda infração e da aplicação da qualificação da multa.

Isto posto, o litígio adstringe-se somente às alegações quanto à glosa de custos não comprovados com material de embalagem adquirido da Brasil Pack, cujas notas fiscais que ensejaram o registro dos custos e reduziram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL foram consideradas inidôneas.

Destaco, por fim, que a contribuinte não produziu prova alguma no decorrer da fase litigiosa, sendo que todos os documentos que constam nos autos se referem às diligências requisitadas no âmbito da fiscalização.

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Nos termos da Portaria MF nº 1.634/2023 (“**RICARF**”), o artigo 114, §12º, inciso I, admite que a fundamentação da decisão seja feita mediante a declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

MÉRITO

Regularidade das operações e constatação de fraude

A análise da preliminar de mérito de decadência deve ser precedida do julgamento sobre a existência de fraude, ou não, da infração relacionada à “*glosa de custos não comprovados com material de embalagem adquirido da Brasil Pack*”, o que impactará tanto a aplicação da multa qualificada quanto eventual decadência na constituição dos créditos tributários.

Assim, é prudente analisar o mérito da defesa, a fim de verificar se há boa-fé na conduta praticada pela contribuinte.

Neste ponto, a contribuinte insurge-se quanto ao entendimento de fraude, por considerar que não fora comprovada e que não havia publicação de idoneidade das notas fiscais citadas no Relatório Fiscal.

De início, destaco que no Relatório Fiscal, a autoridade autuante traça um longo arrazoado ao analisar a inidoneidade das glosas efetuadas (fls. 4.019 a 4.044). Relatou toda a relação comercial da contribuinte com a Brasil Pack Indústria Ltda., a situação fiscal desta e o cumprimento das suas obrigações acessórias, as quantidades de notas fiscais emitidas para a contribuinte em 2007, as datas de saída da mercadoria e a placa dos veículos utilizados no transporte (nas poucas notas que constavam a informação), as datas de missão das notas fiscais e a data de saída das mercadorias do estabelecimento, as datas de recebimento das mercadorias anterior à data da emissão das notas fiscais, os boletos de pagamentos gerados antes da emissão das notas fiscais ou da data de saída da mercadoria, algumas notas fiscais, os pagamentos realizados em favor de *factorings*, encontrando irregularidades em cada um destes pontos.

Entendeu, então, que a conduta se subsume à hipótese de sonegação e fraude, aptas a atrair a multa qualificada aplicada, conforme colaciono:

Conclusões

117. Diante de todo o exposto, tendo em vista os fatos relatados e a legislação aplicável, conclui-se que as notas fiscais emitidas pela Brasil Pack Indústria Ltda tendo por destinatária a Rehau Indústria Ltda são inidôneas porque, além de os

documentos fiscais não preencherem os requisitos previstos no RIPI/2002, não restou comprovado o ingresso das mercadorias no estabelecimento da Rehau, seja pela falta de capacidade econômico-financeira da Brasil Pack para atender a demanda (empresa com movimentação financeira incompatível com as operações de compra/venda que teriam sido realizadas), seja pelos vícios constantes das notas fiscais, já descritos pela Fiscalização.

118. Ademais, os pagamentos que teriam sido efetuados pela Rehau à Brasil Pack ou às factorings apresentam uma série de irregularidades, já destacadas pelas autoridades fiscais (parágrafo 105).

119. Por fim, o fato de a Fiscalizada não ter escriturado o material de embalagem adquirido da Brasil Pack Indústria Ltda no livro Registro de Controle da Produção e do Estoque impossibilitou a comprovação da utilização do material no seu processo produtivo.

120. Resumindo, os pagamentos que teriam sido efetuados a Brasil Pack (factorings) não foram comprovados de forma irrefutável, além de que também não restaram comprovados a entrega das mercadorias por parte da Brasil Pack e o seu recebimento e utilização no processo produtivo da Rehau.

121. Portanto, numa análise abrangente de toda a documentação acostada aos autos, pode-se inferir que as notas fiscais emitidas pela Brasil Pack Indústria Ltda, tendo como destinatária a Rehau Indústria Ltda foram emitidas com a finalidade de gerar recursos financeiros para a emitente e para gerar créditos de IPI (e ICMS) para a destinatária da nota, além de reduzir indevidamente o lucro líquido do período de apuração (IRPJ e CSLL).

122. Além das vantagens acima mencionadas para a destinatária das notas fiscais, registre-se que a sua utilização no campo do IPI trouxe enormes benefícios para a contribuinte porque ela creditou-se de 15% do valor do material de embalagem na "entrada", enquanto tributava na saída as fitas de borda de PVC (principal produto fabricado pela Rehau, além das auto-peças) à alíquota de 10%. Aliás, foi apurado pela Fiscalização (1º exame) erro na classificação fiscal das fitas de borda, objeto do processo nº 10882.720502/2011-97.

(...)

Multa qualificada

125. A conduta da contribuinte em apropriar as notas fiscais inidôneas emitidas pela Brasil Pack (custo) no cálculo do lucro líquido do período de apuração, de forma deliberada e intencional, demonstra o evidente intuito de fraude nos termos dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, sela pela redução indevida do lucro líquido e, em consequência, redução do IRPJ e da CSLL devidos, sela pela apropriação de créditos indevidos de IPI, o que acarretou prejuízos ao Tesouro Nacional. Por isso, será aplicada a multa de 150 % sobre as diferenças de tributos relativas à essa infração fiscal.

A DRJ, após analisar todas as alegações de defesa, concordou com o lançamento, assim decidindo:

Nesse contexto, e tendo em vista (i) a ausência de demonstração objetiva de boa-fé por parte da fiscalizada quanto à efetividade das operações comerciais documentadas nas notas fiscais que foram objeto da fiscalização, (ii) a inexistência de comprovação da entrada dos produtos adquiridos no estabelecimento do adquirente e (iii) a ausência de demonstração de que os pagamentos relativos à notas fiscais tenham efetivamente ocorrido em contrapartida a aquisições de materiais, voto pela manutenção do lançamento de ofício que levou a efeito a glosa das notas fiscais em tela. De outro lado, a demonstração de que a fiscalizada praticou atos classificados como dolosos justifica a aplicação da multa de ofício com percentual duplicado – 150% –, com base nos art. 44, I, §1º, da Lei nº 9.430/1996 c/c artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964.

A contribuinte, por sua vez, alega sua boa-fé para sustentar a higidez das operações.

Tratando-se de matéria amplamente discutida nos tribunais administrativos e judiciais, sabe-se que o adquirente de boa-fé poderia comprovar a ocorrência das operações escrituradas, afastando a presunção de ilegalidade em transações com pessoas jurídicas declaradas inidôneas. Tal matéria é objeto da Súmula STJ nº 509:

É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.

Em âmbito federal, inclusive, há expressa disposição sobre o tema no artigo 82 da Lei 9.430/1996 e nas Instruções Normativas da RFB nº 1.634/2016, 1.863/2018 e 2.119/2022, que regulamentaram tal dispositivo:

Lei nº 9.430/1996

~~Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.~~

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstas na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada ou declarada inapta. (Redação dada pela Lei nº 14.195, de 2021)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

Portanto, cabe ao contribuinte que mantém relações comerciais com pessoa jurídica declarada inidônea comprovar a aquisição dos bens, direitos e mercadorias. Isso se faz, inclusive, nos termos da jurisprudência e Súmula do STJ.

Saliento que a autoridade fiscal, durante o processo de fiscalização, oportunizou à contribuinte apresentar provas da aquisição das mercadorias realizadas junto à empresa Brasil Pack.

Em momento algum, porém, a contribuinte esclareceu as dúvidas suscitadas pela fiscalização sobre a comprovação de que efetivamente recebera as mercadorias descritas nas Notas Fiscais juntadas nos autos, emitidas pela empresa Brasil Pack, bem não comprovou suas negociações com a referida empresa e nem esclareceu sobre as irregularidades descrita no Relatório Fiscal.

Diversas oportunidades foram conferidas à contribuinte para que justificasse sua relação de adquirente de boa-fé, ilidindo os efeitos da glosa. Contudo, na mesma linha, em nenhum momento houve a apresentação de provas que atestassem sua boa-fé.

Os documentos contidos nos autos, coletados durante o procedimento fiscal, não são suficientes para comprovar a higidez do negócio jurídico, o que se daria por meio de documentos, quaisquer que sejam eles, referentes às negociações e de documentos que atestassem o transporte e o recebimento das mercadorias.

O conjunto fático-probatório não permite a admissão da tese do adquirente de boa-fé, positivada no artigo 82 da Lei 9.430/1996. Nesse contexto, coaduno com a decisão recorrida, a qual transcrevo:

A fiscalização concluiu pela inidoneidade das 375 notas fiscais arroladas à fls. 4050/4060, no valor total de R\$ 528.001,37. No polo oposto, a contribuinte sustenta que as notas fiscais refletem operações efetivas e que a Rehau é "compradora de boa-fé".

Inequivocamente, a análise dos elementos de prova juntados aos autos corrobora a existência de severas anormalidades em relação a esse grupo de notas fiscais, com destaque para aquelas que sinalizam a ocorrência de fraude: (i) notas emitidas sem obediência a sequência numérica, (ii) vias de notas fiscais sem informação da "data da saída" da mercadoria, (iii) notas fiscais com ausência de identificação da "placa do veículo transportador", (iv) notas fiscais em que o veículo transportador indicado (motocicleta ou VW Gol 1000) é incompatível com a carga supostamente transportada, (v) notas fiscais com significativa defasagem entre as datas de emissão das notas e de saídas das mercadorias, (vi) notas fiscais em que a data de recebimento das mercadorias é anterior à data de suas emissões ou anterior à data de saída da mercadoria do estabelecimento emitente, (vii) notas fiscais cujo boletos de pagamento foram gerados em data anterior à data de emissão das notas fiscais ou à data de saída das mercadorias do

estabelecimento e (viii) notas fiscais de igual numeração, porém com valores diferentes e oriundas de formulários diversos.

Além disso, por meio de diligências que tiveram por objeto a verificação da efetividade da atuação empresarial da Brasil Pack, foi constatado que essa pessoa jurídica apresentava atividade operacional incompatível com o fornecimento de mercadorias retratado nas notas fiscais que restaram glosadas, bem como irregularidades de natureza documental que evidenciaram a inidoneidade das notas fiscais emitidas à Rehau. Destacam-se, nesse particular, quanto à Brasil Pack, as seguintes constatações: (i) não foi localizada no endereço cadastrado na RFB, (ii) a movimentação financeira em 2007 foi inexpressiva, (iii) transmitiu DIPJ, DCTF e Dacon zeradas, (iv) sua principal fornecedora de insumos no ano 2007 – a pessoa jurídica Cartonbox – não apresentou movimentação financeira desde o ano de 2004, (v) nas notas fiscais emitidas pela Cartonbox à Brasil Pack foram informadas placas relativas a veículos incompatíveis com a atividade de transporte de carga e placas para as quais não havia nenhum registro encontrado no sistema RENAVAL, (vi) algumas notas fiscais da Cartonbox sequer indicavam dados do veículo transportador e (vii) a análise das notas emitidas pela Cartonbox evidenciou a existência de talonário duplo.

Esse conjunto de circunstâncias, que se encontram detalhadamente esmiuçadas no relatório fiscal às fls. 4019/4022, não deixam dúvidas a respeito da inidoneidade das notas fiscais emitidas pela Brasil Pack. Essa conclusão é particularmente reforçada pelo fato – incontroverso – de que a contribuinte não logrou comprovar a efetiva entrada em seu estoque das mercadorias relativas às notas fiscais emitidas pela Brasil Pack, em face da suposta ocorrência de "falha no arquivo gerado pelo sistema da empresa", atinente ao Livro de registro de controle da produção e do estoque.

Em sua defesa, a contribuinte reclama a inexistência de publicação de ato declaratório da inidoneidade em relação aos documentos fiscais que foram glosados pela fiscalização.

A legislação tributária, todavia, não estabelece tal formalidade como requisito essencial para que se negue efeitos às notas fiscais, mas tão somente para operar a inversão do ônus da prova em desfavor do sujeito passivo, tal qual ocorre no caso de empresas declaradas inaptas de ofício (ver art. 217 do RIR/99). No caso concreto, conforme analisado acima, a inidoneidade foi devidamente comprovada pela fiscalização, mediante a apresentação de amplo manancial probatório, restando insubsistente, pois, a reclamação da interessada.

A impugnante também reclama que as irregularidades apontadas nos documentos fiscais emitidos pela Brasil Pack são de responsabilidade exclusiva daquela empresa, não podendo repercutir na conclusão de que inexistiram as compras nelas indicadas.

Situações da espécie, em que o argumento de inidoneidade de notas fiscais é contraditado com alegações de que teria efetivamente ocorrido – em alguma

medida – o fluxo dos bens e valores a que se referem esses documentos, não são incomuns no contencioso administrativo. À vista de consulta ao repositório de acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, a solução que tem sido encontrada para esses casos tangencia a verificação (i) da existência de boa-fé da empresa adquirente quanto à idoneidade das operações, (ii) da comprovação da efetiva entrada dos produtos no estoque da empresa adquirente, bem como de sua utilização na produção, e (iii) da efetividade do pagamento dos custos correspondentes. Nesse particular, transcrevo excerto do voto proferido pelo relator do acórdão proferido pela 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária do CARF de nº 1401-002.156, de 19/02/2018, Abel Nunes de Oliveira Neto:

(...)

Ou seja, "independentemente de serem considerados ilegítimos os documentos fiscais de parte dos fornecedores da empresa" [como consta no voto acima], a autoridade administrativa pode reconhecer a efetividade dos custos, desde que comprovado, em cenário de boa-fé, o ingresso e a utilização dos produtos e o respectivo pagamento do preço. Nesse sentido, ainda, o seguinte acórdão:

(...)

Diante dessa orientação jurisprudencial, tem-se que a comprovada inidoneidade das 375 notas fiscais de que se trata não é, de fato, condição suficiente para que se promova a desconsideração dos custos correspondentes para fins tributários. Todavia, essa situação provoca inequivocamente a inversão do ônus da prova no caso concreto, cabendo à contribuinte demonstrar o efetivo atendimento aos três requisitos acima referidos, quais sejam, a boa-fé do adquirente, a efetividade do ingresso dos produtos no estoque e o regular pagamento do preço.

E nesse particular, o conjunto de elementos de prova carreados aos autos não permite que se conclua nem pela ocorrência de aquisições de produtos em ambiente de boa-fé, nem pela comprovada entrada dos produtos no estoque da fiscalizada e nem pela regularidade do pagamento do preço. Senão, vejamos.

Quanto ao primeiro requisito, merece destaque que o conjunto de evidências descritas pela fiscalização às fls. 4019/4041 certifica que a pessoa jurídica Brasil Pack não apresentava capacidade econômico-financeira compatível com a realização de centenas de operações comerciais junto à Rehau no curso do ano de 2007. Não é crível, pois, que a fiscalizada tenha promovido sistemáticas aquisições de produtos dessa mesma empresa, boa parte delas por meio notas fiscais com evidentes vícios formais, sem que tenha tido conhecimento da existência de irregularidades. Diante de tal cenário, não há como associar a conduta da fiscalizada à alegada "boa-fé".

Não há elementos nos autos, tampouco, que certifiquem a entrada dos produtos correspondentes no estoque do estabelecimento adquirente, bem como de sua integração ao processo produtivo. Tal comprovação somente seria possível

mediante apresentação dos registros respectivos nos livros contábeis relativos ao controle dos estoques, em especial o Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, exigido pelo Decreto nº 4.544/2002 (RIPI, arts. 369 e 383). Todavia, conforme descrito pela fiscalização, não houve escrituração do material de embalagem a que se refere as notas fiscais glosadas.

Intimada a esclarecer o fato, a autuada afirmou que isso se devia a "motivo sistêmico", qual seja, "falha no arquivo gerado pelo sistema da empresa". Ou seja, não restou comprovada a utilização do material de embalagem no processo produtivo da Rehau.

No que tange aos pagamentos, a contribuinte apresentou apenas boletos bancários emitidos por empresas de factoring, vários ausentes de autenticação mecânica e alguns gerados antes mesmo da emissão das notas fiscais, conforme descrito junto ao item F.2 do relatório fiscal, abaixo transcrito:

(...)

E além disso, diligências realizadas pela autoridade fazendária nas empresas de factoring revelaram que os direitos creditórios derivados das operações supostamente realizadas entre essas pessoas jurídicas e a Brasil Pack foram em sua maioria destinados a contas correntes de destinatários indicados pela Brasil Pack e não à conta corrente da emitente das notas fiscais, o que também evidencia a anormalidade desse conjunto de operações. Ou seja, a auditoria levada a efeito pela fiscalização evidencia a inexistência de pagamentos regulares, vinculados a operações comerciais normais, o que corrobora o raciocínio da fiscalização de que as operações comerciais supostamente realizadas com a Brasil Pack de fato não existiram como tal.

Em apertada síntese, tem-se que os elementos juntados aos autos revelam não apenas a inidoneidade das notas fiscais glosadas pela fiscalização, mas também a utilização fraudulenta e sistemática desses documentos pela pessoa jurídica fiscalizada, com o fito de reduzir os tributos devidos à Fazenda Pública.

Isto posto, entendo que a contribuinte não comprovou sua condição de adquirente de boa-fé, motivo pelo qual afasto suas alegações de mérito, mantendo inalterado o lançamento de IRPJ e CSLL decorrente da glosa de custos considerados inidôneos.

Multa Qualificada e Retroatividade Benigna – Redução a 100%

O artigo 44 da Lei 9.430/1996 e suas várias alterações, condicionava a aplicação da multa de 150% aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, isto é, nas hipóteses de conduta qualificada.

A Lei nº 14.689/2023 modificou este cenário e instituiu a multa majorada com duas espécies de qualificação de acordo com a conduta praticada: (i) conduta qualificada (sonegação,

fraude ou conluio), multa de 100%; (ii) conduta qualificada com reincidência do sujeito passivo no prazo de dois anos, multa de 150%.

Eis o teor da alteração legislativa

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando:

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964;

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e

(...)

A modificação supramencionada atrai a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea 'c', do CTN, porquanto a lei nova se aplica a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. É o instituto comumente conhecido como retroatividade benigna, veja:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando

lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim sendo, o percentual de 150% da referida multa somente se aplicaria no caso de reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos, contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio. Verifica-se, pois, que a lei instituiu uma nova hipótese para imputação da multa de 150%, a reincidência qualificada, a qual não poderia retroagir, nos termos do artigo 104 do CTN.

Ainda assim, para que se aplique então a multa qualificada, mas não decorrente de reincidência, é necessário se comprovar as condutas de sonegação, fraude e conluio, tal como dispostas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A interpretação do texto legal é o suficiente para se identificar os elementos caracterizadores de cada uma das condutas tipificadas: (i) na sonegação, se exige a conduta dolosa visando impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou das condições pessoais de contribuinte que possam afetar o crédito tributário – a ocultação do fato gerador já ocorrido; (ii) a fraude é a conduta dolosa que visa impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, podendo, ainda, excluir ou modificar suas características essenciais, com a finalidade de reduzir o tributo devido ou diferir o seu pagamento – se altera características essenciais ao fato gerador, a fim de obter vantagem econômica; e (iii) conluio é o ajuste doloso entre as pessoas para a prática da sonegação ou da fraude.

A aplicação da multa qualificada é medida de caráter excepcional, devendo-se comprovar as condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Para se subsumir uma conduta à norma que prescreve a qualificação da multa não basta imputar ao contribuinte um mero “*querer praticar*” o ato objeto da infração, pelo contrário, deve-se aferir o

elemento subjetivo da conduta, isto é, comprovar que o contribuinte tinha a plena consciência do que estava fazendo e que ante às condições circunstanciais, a conduta é ilícita.

Exige-se, nos três casos, a constatação do dolo como elemento subjetivo da hipótese tipificada. Isso significa que é indispensável à vontade consciente de se praticar a conduta de sonegação, fraude ou conluio.

Salienta-se que a conduta tipificada já era necessária para a aplicação da multa qualificada, antes da alteração da Lei nº 14.689/2023, mas a exigência foi positivada, conforme §1º-C, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com sua nova redação.

Diante dos fatos analisados, entendo que os mesmos elementos que levaram à negativa de provimento do recurso com relação ao mérito, sustentam a configuração das condutas qualificadas de sonegação e fraude, previstas no artigo 71 e 72 da Lei nº 4.506/1964, porquanto inequivocamente, a análise dos elementos de prova juntados aos autos corrobora a existência de severas anormalidades em relação a esse grupo de notas fiscais, com destaque para aquelas que sinalizam a ocorrência de fraude, tendo sido assim resumidas: *“(i) notas emitidas sem obediência a sequência numérica, (ii) vias de notas fiscais sem informação da “data da saída” da mercadoria, (iii) notas fiscais com ausência de identificação da “placa do veículo transportador”, (iv) notas fiscais em que o veículo transportador indicado (motocicleta ou VW Gol 1000) é incompatível com a carga supostamente transportada, (v) notas fiscais com significativa defasagem entre as datas de emissão das notas e de saídas das mercadorias, (vi) notas fiscais em que a data de recebimento das mercadorias é anterior à data de suas emissões ou anterior à data de saída da mercadoria do estabelecimento emitente, (vii) notas fiscais cujo boletos de pagamento foram gerados em data anterior à data de emissão das notas fiscais ou à data de saída das mercadorias do estabelecimento e (viii) notas fiscais de igual numeração, porém com valores diferentes e oriundas de formulários diversos”*.

Além disso, soma-se o conjunto de incapacidade empresarial e econômica da Brasil Pack, assim constatadas: *“(i) não foi localizada no endereço cadastrado na RFB, (ii) a movimentação financeira em 2007 foi inexpressiva, (iii) transmitiu DIPJ, DCTF e Dacon zeradas, (iv) sua principal fornecedora de insumos no ano 2007 – a pessoa jurídica Cartonbox – não apresentou movimentação financeira desde o ano de 2004, (v) nas notas fiscais emitidas pela Cartonbox à Brasil Pack foram informadas placas relativas a veículos incompatíveis com a atividade de transporte de carga e placas para as quais não havia nenhum registro encontrado no sistema RENAVAL, (vi) algumas notas fiscais da Cartonbox sequer indicavam dados do veículo transportador e (vii) a análise das notas emitidas pela Cartonbox evidenciou a existência de talonário duplo.”*

As provas indiciárias sustentam a conclusão da existência de fraude e sonegação, em face da quantidade de notas fiscais glosadas e da ausência de refutação específica de cada uma das constatadas. Contudo, em razão da retroatividade benigna decorrente da alteração

promovida pela Lei nº 14.689/2023, **dou parcial provimento** ao Recurso Voluntário, no que diz respeito à multa qualificada, para reduzir o seu percentual a 100%.

PRELIMINAR DE MÉRITO

Decadência

A decadência, em matéria tributária, é o instituto jurídico por meio do qual se estabelece um prazo para que o sujeito ativo da relação jurídico-tributária constitua o crédito tributário em face do sujeito passivo, contribuintes e responsáveis, sob pena não poder mais constitui-lo pelo lançamento. Trata-se, em regra, do prazo para se estabelecer a relação jurídica.

O Código Tributário Nacional, prescreve como se dá a contagem desse direito, no artigo 173:

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere esta artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Portanto, a Fazenda Pública pode constituir o crédito tributário no prazo de cinco anos, contados (i) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; ou (ii) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Em contrapartida, o Superior Tribunal de Justiça ("STJ") firmou a seguinte tese, no julgamento do recurso representativo de controvérsia REsp nº 973.733/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, em 12 de agosto de 2009:

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

Diante de tal julgado, em casos de lançamento por homologação com a ocorrência de pagamento antecipado, o prazo decadencial é atraído para a contagem estabelecida no artigo 150, §4º, do CTN, desde que não comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, nos casos em que não há lançamento por homologação e antecipação dos tributos apurados ou quando se comprova a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a decadência é contada de acordo com a regra geral, estatuída no inciso I do artigo 173 do CTN.

Essa é exatamente a hipótese dos autos. Constatada a ocorrência de fraude, deve-se contabilizar o prazo decadencial conforme a regra do artigo 173, inciso I, do CTN. Não merecem prosperar as razões de defesa.

Argumentos constitucionais que refutam o lançamento

Por fim, pela eventualidade, rechaço as alegações principiológicas-constitucionais relacionadas à multa.

Como sabido, no âmbito do CARF vigora a Súmula CARF nº 2, de aplicação impositiva aos julgadores administrativos, vedando a análise de constitucionalidade da lei tributária pelo órgão:

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

A súmula encontra fundamento no artigo 26-A do Decreto-lei nº 70.235/1972, que veda expressamente aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941/2009)

Portanto, o julgador administrativo, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, deve se limitar a aplicá-la, sem emitir juízo de valor acerca de sua constitucionalidade ou de outros aspectos de sua validade – matéria reservada à jurisdição judicial.

Isto posto, rejeito a arguição principiológico-constitucional que contesta a aplicação da multa qualificada.

Conclusão

Ante ao exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de decadência e, no mérito, **dou-lhe parcial provimento**, apenas para reduzir o percentual da multa qualificada ao patamar de 100%, mantendo inalterado os demais lançamentos dos autos de infração.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas

Clique aqui para inserir o texto