



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.720475/2014-00
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-004.042 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2019
Recorrente FERRAMENTARIA JN LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

PROVAS INDICIÁRIAS.

A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma de duas vias: ou por uma prova única, direta, concludente por si só; ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato.

DOCUMENTAÇÃO INIDÔNEA. TERCEIRO INTERESSADO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

Somente por meio da apresentação da comprovação cumulativa da entrada de bens no recinto industrial e do efetivo pagamento pelas aquisições, pode o terceiro interessado elidir a ineficácia jurídico-tributária da documentação reputada como inidônea.

NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. GLOSA DE CRÉDITO. Glosam-se os créditos do imposto (IPI) escriturados nos livros fiscais e alusivos a documentos fiscais reputados como tributariamente ineficazes, sendo que o sujeito passivo não tenha comprovado o efetivo ingresso dos produtos no estabelecimento industrial e o pagamento pelas aquisições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcelo José Luz Macedo (suplente convocado), Giovana Pereira de Paiva Leite, Maurítânia Elvira de Souza Mendonça (suplente convocado), Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Inicialmente, adota-se parte do relatório da decisão recorrida, o qual bem retrata os fatos ocorridos e os fundamentos adotados até então:

Trata-se de impugnação ao Auto de Infração lavrado contra a empresa em epígrafe para cobrar o crédito tributário no montante de R\$ 1.969.509,37 (inclusos multa e juros), pelo fato de o estabelecimento industrial ter reduzido o montante do IPI a recolher, em virtude de ter se creditado de valores de imposto ancorados em notas fiscais inidôneas emitidas pela empresa ELCION PEREIRA - ME.

Regularmente cientificada da imputação, a empresa apresentou impugnação alegando o que segue:

Ainda que a empresa Elcion Pereira ME tenha sido declarada inexistente de fato, há provas incontestes e irrefutáveis da regularidade e da veracidade das operações comerciais mantidas com a Impugnante. Tal assertiva é facilmente constatada e comprovada pelos documentos já acostados ao processo administrativo e aqueles juntados a presente impugnação⁷, que demonstram:

- a) o pagamento do preço dos produtos e insumos pela Impugnante, mediante recibos de quitação devidamente assinados pela pessoa que se declarava responsável pela empresa Elcion Pereira ME;
- b) a escrituração contábil das notas fiscais de entrada dos produtos, bem como dos recibos de pagamento;
- c) lançamento dos produtos e insumos em seu inventário.

Além de estar suficientemente demonstrada a existência das relações comerciais, cabe destacar que a Impugnante não tinha conhecimento de quaisquer informações desabonadoras que pudessem pesar sobre a empresa Elcion Pereira ME, inexistindo, assim, impedimentos para a aquisição dos seus produtos e insumos.

A situação de irregularidade fiscal da empresa Elcion Pereira ME não era pública, tampouco de conhecimento da Impugnante, não podendo ser presumida a sua má fé. Aliás, o dever de fiscalização é do Estado (Poder Público) e não pode ser transferido, em hipótese alguma, à Impugnante, comerciante de boa fé e que colaborou irrestritamente com o procedimento fiscal.

Não se pode exigir que o contribuinte suspeite de irregularidades do seu vendedor, mesmo porque não está ele dotado dos instrumentos de investigação de que o Fisco possui.

Nestes casos, a jurisprudência é pacífica no sentido de que o comerciante que adquire mercadoria cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) tenha sido, posteriormente declarada inidônea, é considerado terceiro de boa fé : (citou jurisprudência)

Ora, a Impugnante adquiriu produtos e insumos da empresa Elcion Pereira ME, tendo lançado os produtos em seu inventário e promovido a escrituração contábil referente ao pagamento pelas notas fiscais emitidas.

Desta forma, resta comprovada, de forma inequívoca, a boa fé da Impugnante, razão pelo qual nenhuma conduta ilícita há de ser apontada à mesma, impondo-se o cancelamento do auto de infração ora impugnado.

As meras suposições do auditor fiscal e as negativas oportunistas dos Srs. Elcion sobre as relações comerciais não podem, obviamente, servir de base para a declaração de inidoneidade das notas fiscais referentes à aquisição de insumos e produtos pela Impugnante. Frise-se que o próprio auditor fiscal levantou contradições entre os termos de depoimento do Sr. Elcion Pereira (29/11/2013 e 03/12/2013) com relação às assinaturas encontradas em documentos fornecidos à fiscalização.

As suposições do auditor fiscal não tem fundamento técnico e tampouco científico, servindo tão somente aos interesses do ente fiscalizador em detrimento de toda a documentação já fornecida pela Impugnante, o que não poderá ser admitido pela i. autoridade julgadora.

Pelo exposto, pode-se afirmar que a regularidade e a efetividade das relações comerciais mantidas com a empresa Elcion Pereira ME foi suficientemente demonstrada pelas informações e documentos fornecidos pela Impugnante, devendo ser afastadas as acusações formuladas pelo auditor fiscal baseadas em meras suposições e desprovidas de fundamento técnico-científico.

No caso em tela, não há como responsabilizar a empresa infrações apontadas no Auto impugnado, tampouco pelo recolhimento do imposto lançado pelo Fisco, vez que a Impugnante demonstrou a toda sorte que agiu de boa-fé, sem qualquer participação ou concorrência para o suposto dano ao erário. A aquisição da mercadoria se reputa perfeita e acabada mediante o pagamento do preço avençado e da entrega das mercadorias na sede da Impugnante pela empresa declarada inidônea. Se esta não existe de fato ou deixou de realizar o lançamento contábil dos produtos vendidos à Impugnante, o fato é absolutamente irrelevante para a aferição da obrigação tributária que a Impugnante estaria obrigada a adimplir, pois, no caso em comento, a vendedora (Elcion Pereira ME) efetivou a operação mercantil de venda e entregou as mercadorias à empresa Impugnante.

Tal atitude - responsabilização da Impugnante pelo pagamento do IPI creditado nas operações realizadas com a empresa Elcion Pereira ME - implica a imposição de regime de obrigação tributária sem previsão legal, além de contrariar princípios gerais de direito, porque a Impugnante não tem poder de controle sobre os atos ilícitos supostamente praticados pela empresa declarada inidônea pelo fisco, especialmente quando tomou todas as cautelas necessárias para a realização do negócio e não se furtou ao cumprimento das obrigações fiscais referentes à estas negociações.

A auditor fiscal se baseou em meras suposições e alegações sem fundamento técnico científico para acusar a Impugnante de ter agido em conluio com a empresa Elcion Pereira ME, o que certamente não será admitido pela autoridade fiscal quando há elementos suficientes apresentados pela Impugnante dando conta da efetividade das operações comerciais glosadas indevidamente pelo fisco.

E ônus do Fisco, por certo, comprovar a aludida inexistência destas operações comerciais, não sendo suficiente para tanto as meras suposições e alegações sem fundamento do auditor fiscal, inexistindo, portanto, qualquer prova neste sentido.

Ademais, havendo alguma dúvida em relação à existência das operações comerciais travadas entre a Impugnante e a empresa Elcion Pereira ME, deverá a autoridade fiscal interpretar a legislação tributária de forma mais favorável à Impugnante, tal qual dispõe o art. 112 do Código Tributário Nacional.

No caso em apreço, caberia ao Fisco demonstrar a participação da Impugnante no suposto "esquema de compra de notas fiscais", o que não ocorreu. A alegada fraude, se verdadeira, foi praticada tão somente pela empresa Elcion Pereira ME e/ou terceiros, sem qualquer participação ou conhecimento da Impugnante. Em sendo

assim, não há que se falar em declaração de inidoneidade das notas fiscais referentes à aquisição de insumos e produtos pela Impugnante da empresa Elcion Pereira ME, tampouco em qualquer responsabilização desta pelo pagamento do crédito de IPI resultante destas operações comerciais e suas cominações legais, impondo-se a total improcedência do auto de infração ora impugnado.

O auditor fiscal, ao apurar os valores apresentados no Auto de Infração ora impugnado, acrescentou uma multa correspondente a 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor do tributo apurado, apontando como fundamento a aplicação do art. 80, caput e §6º, II, da Lei nº 4.502/64. Entretanto, no Termo de Verificação Fiscal o i. auditor fiscal considerou que diante das circunstâncias fáticas do caso concreto, além da infração fiscal, aponta-se para o cometimento do crime de sonegação nos termos do art. 72, da Lei nº 4.502/64, haveria de ser aplicada sobre os valores do tributo e contribuições a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), com base no art. 44, I e §1º, da Lei 9.430/96. Há uma clara divergência entre os dispositivos utilizados como fundamento da aplicação da multa de 150% (cento e cinquenta por cento), sendo que, o auto de infração prevê a aplicação do art. 80, da Lei nº 4.502/64, enquanto que o Termo de Verificação Fiscal prevê a aplicação do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Tal divergência impede o conhecimento exato acerca da legislação utilizada como fundamento para a aplicação de sanções em face da Impugnante, o que implica na impossibilidade de manifestação justa e suficiente contra os fatos que lhe são imputados, cerceando o direito que tem a Impugnante à ampla defesa e ao contraditório. Assim, havendo divergência entre os dispositivos utilizados no enquadramento da penalidade aplicada em face da Impugnante, há de ser reconhecida a nulidade do auto de infração por ausência dos requisitos dos incisos III e IV, do art. 10, do Decreto nº 70.235/72, bem como seja reconhecido o cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório para que se determine o cancelamento da penalidade aplicada.

Ad argumentandum tantum, caso Vossa Senhoria entenda pela legalidade dos lançamentos tributários realizados e da multa qualificada aplicada à Impugnante (que sozinha corresponde a três vezes o valor do tributo) deverão ser reduzidas para um patamar razoável, posto que a cobrança dos percentuais aplicados pela Autoridade Fiscal configura confisco. O princípio da vedação do confisco é previsto no sistema tributário nacional como uma das limitações constitucionais ao poder de tributar. Segundo a regra ínsita no art. 150, IV, da Constituição Federal.

Os Tribunais Pátrios vêm consignando, como espécie de estipulação de critérios mais concretos, especialmente no que toca à penalidade, seja esta examinada proporcionalmente ao tributo em vista do qual foi imposta. Toda vez que a multa, cotejada com a prestação do tributo em si, seja em relação a este desproporcional e não razoável, faz-se mister a subsunção do fato à norma constitucional. E o que ocorre no presente caso, na medida em que o valor da multa é totalmente desproporcional e não razoável em relação ao tributo lançado, o que não pode prevalecer. Nem poderia ser diferente, porquanto o caráter confiscatório da multa desconfigura e desnatura sua própria natureza e função. Ou seja, o que era para servir como instrumento sancionador e inibidor do Estado, transforma-se em inequívoca fonte de arrecadação, configurando-se como verdadeiros tributos ilegais, disfarçados sob a roupagem de penalidade pecuniária.

Trata-se, portanto, de confisco, pois fica evidenciada a ilegalidade do lançamento tributário, no montante superior ao permitido pela Constituição Federal Brasileira.

A decisão da autoridade de primeira instância julgou improcedente a impugnação da contribuinte, cuja ementa encontra-se abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

PROVAS INDICIÁRIAS.

A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma de duas vias: ou por uma prova única, direta, concludente por si só; ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato.

DOCUMENTAÇÃO INIDÔNEA. TERCEIRO INTERESSADO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

Somente por meio da apresentação da comprovação cumulativa da entrada de bens no recinto industrial e do efetivo pagamento pelas aquisições, pode o terceiro interessado elidir a ineficácia jurídico-tributária da documentação reputada como inidônea.

NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. GLOSA DE CRÉDITO. Glosam-se os créditos do imposto (IPI) escriturados nos livros fiscais e alusivos a documentos fiscais reputados como tributariamente ineficazes, sendo que o sujeito passivo não tenha comprovado o efetivo ingresso dos produtos no estabelecimento industrial e o pagamento pelas aquisições.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte apresentou recurso voluntário, repisando os argumentos levantados em sede de impugnação.

Em sessão de julgamento de 12 de novembro de 2014, a 3ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento deste Conselho decidiu por declinar sua competência de julgamento à 1ª Seção de Julgamento conforme o disposto no artigo 2º, IV, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009.

É o relatório.

Voto

Conselheira Bianca Felicia Rothschild, Relatora.

Recurso Voluntário

O recurso voluntário é **TEMPESTIVO** e, uma vez atendidas também às demais condições de admissibilidade, merece ser **CONHECIDO**.

Fatos

Conforme acima mencionado, nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 10920.723881/2013-35, a empresa Elcion Pereira ME - CNPJ 10.518.565/0001-19, foi declarada como inexistente de fato, o que acarretou na baixa de seu CNPJ diante da ausência de impugnação administrativa.

Como decorrência direta da constatação da inexistência de fato da empresa Elcion Pereira ME, a Ferramentaria JN LTDA, ora Recorrente, foi submetida à procedimento de fiscalização fiscal visando comprovar a regularidade das operações comerciais de compra de insumos junto à empresa supracitada.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal já acostado aos autos, em 09/08/2013 a Recorrente foi intimada a esclarecer/comprovar os pagamentos efetuados à empresa Elcion Pereira ME decorrentes de aquisições de produtos/insumos na ordem de R\$ 13.300.000,00 (treze milhões e trezentos mil reais) no período de 2010 a 2012.

Analisando as informações e os recibos de pagamento fornecidos pela Recorrente, a autoridade fiscal concluiu pela existência de indícios de idoneidade das operações comerciais entre a Recorrente e a empresa Elcion Pereira ME.

Em sendo assim, aduziu o auditor fiscal que restou à fiscalização a glosa das notas fiscais emitidas pela empresa Elcion Pereira ME e indevidamente lançadas na contabilidade da Recorrente como custos, bem como efetuar o lançamento de ofício dos tributos decorrentes destas operações.

O auditor fiscal da Receita Federal lavrou o Auto de Infração sob a alegação de que o contribuinte teria deixado de recolher tributos em decorrência da escrituração e utilização indevida de créditos tributários provenientes de notas fiscais inidôneas.

Face às irregularidades apontadas no Termo de Verificação Fiscal, o auditor fiscal apurou o imposto devido no período de 02/2010 a 31/10/2012 em R\$ 727.991,04 (setecentos e vinte e sete mil, novecentos e noventa e um reais e quatro centavos), acrescendo a ele o valor da multa prevista no art. 80, caput e §6º, II, da Lei 4.502/64 e os juros de mora na forma do art. 61, §3º, da Lei 9.430/96.

De acordo com o Auto de Infração, o crédito tributário foi constituído segundo o demonstrativo abaixo:

Demonstrativo do Lançamento	Valores
IPI – Imposto Sobre Produto Industrializado	R\$ 727.991,04
Multa 150%	R\$ 1.091.986,65
Juros de Mora	R\$ 149.531,68
Total	R\$ 1.969.509,37

Processo IRPJ - 10920.720474/2014-57

A título de informação, vale comentar que o processo administrativo relacionado ao IRPJ - Proc. 10920.720474/2014-57 - foi julgado de forma desfavorável ao contribuinte em decisão cuja ementa reproduzo abaixo (Ac. 1402-002.245):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUÇÃO.

Os custos e despesas operacionais são dedutíveis na apuração do resultado da pessoa jurídica apenas se devidamente comprovada com documentação hábil e idônea a realização das operações que lhe deram origem.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO.

Nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, é cabível a imputação da multa de ofício na lavratura de auto de infração, quando inexistente qualquer das hipóteses de suspensão de exigibilidade previstas na legislação.

MULTA DE OFÍCIO, NATUREZA CONFISCATÓRIA.

A arguição da natureza confiscatória dos percentuais de multa envolve matéria de caráter constitucional. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2).

CUSTOS OU DESPESAS INEXISTENTES. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Correta a imputação da multa qualificada quando o sujeito passivo deduz, na base de cálculo dos tributos, custos ou despesas referentes a operações inexistentes.

** Houve interposição de embargos de declaração por parte do contribuinte ao acórdão do processo acima mencionado, no entanto o mesmo foi rejeitado e, portanto, a decisão em âmbito administrativo transitou em julgado.*

Fundamentação de voto IRPJ

Importante trazer a baila trecho do voto condutor da decisão deste Conselho no âmbito do IRPJ proferido pelo ilustre colega Conselheiro Leonardo de Andrade Couto (Ac. 1402-002.245 – fl. 3675 e segs do Processo no. 10920.720474/2014-57):

No que se refere à comprovação de custos ou despesas com aquisição de produtos ou serviços, a jurisprudência do colegiado reconhece que irregularidades cadastrais ou formais referentes ao fornecedor das mercadorias ou ao prestador do serviço não prejudicam ao terceiro de boa fé DESDE QUE seja efetivamente comprovada a realização da operação que lhe deu origem.

É inegável que, a princípio, o documento fiscal e o registro contábil militam a favor das partes envolvidas. Entretanto, de per si não são elementos suficientes para atestar a transação principalmente quando presentes circunstâncias que indicam o contrário.

No presente caso, o trabalho fiscal foi exaustivo e detalhista na solicitação de documentos que demonstrassem a efetiva aquisição dos insumos. Ficou claro nas intimações dirigidas ao sujeito passivo que a apresentação das notas fiscais e o registro contábil não seriam suficientes para atestar as operações em questão pois constatou-se a inexistência de fato da empresa Elcion Pereira e ainda que, por hipótese, pudesse ser considerada a prática de operações comerciais por aquele fornecedor, sustenta o Fisco a impossibilidade prática de serem emitidas mais de mil notas fiscais de venda quando não há sequer uma nota fiscal de compra de mercadorias que pudessem ser revendidas.

Caberia à recorrente demonstrar o efetivo ingresso dos produtos em seu estabelecimento ou a saída para revenda ou ainda a utilização no processo produtivo (tendo em vista que as aquisições se referem a insumos).

Quanto à alegada comprovação dos efetivos pagamentos, em nada ajuda à interessada suscitar que foram feitos em moeda corrente. Além da natural dificuldade de demonstração - diferente de um depósito bancário por exemplo - considero estranho pagamentos em espécie de valores tão significativos como os aqui em discussão.

Do exposto, voto por manter a glosa da dedução dos custos com aquisição de insumos.

Em relação à suposto equívoco na apuração da exigência do IRPJ e da CSLL, a defesa não merece guarida.

Apesar das detalhadas explicações prestadas na decisão recorrida, o sujeito passivo insistiu no argumento sem atentar que a base de cálculo do IRPJ é o lucro real

e não o lucro líquido como deseja crer, eis que usou tal valor na peça de defesa. Nos demonstrativos de fls. 1365/1367 a base de cálculo correta pode ser visualizada no quadro "Demonstração do Lucro Real" coluna "Recalculado após a Glosa".

No caso da CSLL, a peça recursal traz uma apuração da contribuição sem levar em consideração o Ajuste do RTT por ele mesmo informado na DIPJ. No mesmo demonstrativo mencionado no parágrafo anterior a base de cálculo pode ser visualizada no quadro "Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido" coluna "Recalculado após a Glosa".

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do ir-iso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica.

Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste

A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se:

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

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

(...)

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

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

(.) (grifo acrescentado)

Com base na redação do caput essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(.)

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

(.)

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

(.....) (grifo acrescido)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa. Simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados consuntos, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado consuntivo, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.¹

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive aliando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um minus em direção a um plus. 2 (destaques acrescidos).

Estariamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual votaria por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À MP Nº 351/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

Sendo assim, deve ser mantida integralmente a multa isolada aplicada.

No que tange à multa de 75%, foi imputada sobre compensação indevida de prejuízos fiscais inexistentes. A dedução indevida do prejuízo é irregularidade decorrente de outras que absorvem o saldo de prejuízos não restando valores compensáveis.

Ainda que decorrente de outras, é irregularidade autônoma e portanto não há que se falar em duplicidade de multa. A inobservância da norma jurídica tendo como consequência o não pagamento do tributo importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é consequente. Assim, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, cabe a aplicação da penalidade.

Quanto à multa qualificada, a imputação parece-me justificada. O sujeito passivo beneficiou-se da redução na base de cálculo dos tributos pela dedução de um custo decorrente de operações que se mostraram inexistentes. Não há como negar a intenção de fraudar a administração tributária.

No que se refere à suposta natureza de confisco dos percentuais de multa, trata-se de arguição de inconstitucionalidade contra dispositivo legal plenamente inserido no ordenamento jurídico pátrio, tema esse ao qual falece competência a esta Corte para apreciação.

Em resumo do exposto, voto por não conhecer dos argumentos que envolvem matéria constitucional e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso voluntário e manter os lançamentos nos moldes lavrados pela Fiscalização.

Processo IPI

A autuação decorreu da constatação de que a interessada teria reduzido o montante do IPI a recolher, em virtude de ter se creditado de valores de imposto ancorados em notas fiscais inidôneas emitidas pela empresa Elcion Pereira – ME.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, não foi demonstrada a efetiva realização das operações, pois se constatou a inexistência de fato da empresa Elcion Pereira.

Ainda que, por hipótese, pudesse ser considerada a prática de operações comerciais por aquele fornecedor, sustenta o Fisco a impossibilidade prática de serem emitidas mais de mil notas fiscais de venda quando não há sequer uma nota fiscal de compra de mercadorias que pudessem ser revendidas.

Mérito

Em relação ao mérito, a Recorrente traz à baila três tópicos em sua peça recursal: (i) Da Realidade dos Fatos e da Boa Fé da Recorrente; (ii) Da Regularidade dos Documentos Comprovantes da Relação Comercial e (iii) Da Inexistência de Responsabilidade da Empresa Notificada

Em relação a estes tópicos, reproduzidos exatamente nos termos da peça impugnatória, me restrinjo a reproduzir os fundamentos da decisão de primeira instância, que bem refletem meu julgamento. Vejamos (fl. 3.072):

A empresa contestou a infração alegando que não há como aferir a idoneidade das empresas com as quais mantém relações comerciais e que a declaração ou apuração da irregularidade das empresas vendedoras foi posterior à operação de compra e não anterior à mesma, não existindo qualquer responsabilidade de sua parte.

Alegou, ainda, que a empresa não possui meios legais, necessários e suficientes a apurar qualquer suposta irregularidade de operação de terceiros na venda e fornecimento de mercadorias.

Antes de qualquer outra consideração, é curial fazer uma digressão e reproduzir os dispositivos legais e infralegais que tratam de inaptidão da pessoa jurídica e suas consequências tributárias.

Primeiramente, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996: "(...) Empresa Inidônea

Art. 80. As pessoas jurídicas que, embora obrigadas, deixarem de apresentar a declaração anual de imposto de renda por cinco ou mais exercícios, terão sua inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes considerada inapta se, intimadas por edital, não regularizarem sua situação no prazo de sessenta dias contado da data da publicação da intimação.

§ 1º No edital de intimação, que será publicado no Diário Oficial da União, as pessoas jurídicas serão identificadas apenas pelos respectivos números de inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes.

§ 2º Após decorridos noventa dias da publicação do edital de intimação, a Secretaria da Receita Federal fará publicar no Diário Oficial da União a relação nominal das pessoas jurídicas que houverem regularizado sua situação, tornando-se automaticamente inaptas, na data da publicação, as inscrições das pessoas jurídicas que não tenham providenciado a regularização.

§ 3º A Secretaria da Receita Federal manterá nas suas diversas unidades, para consulta pelos interessados, relação nominal das pessoas jurídicas cujas inscrições no Cadastro Geral de Contribuintes tenham sido consideradas inaptas.

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.

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.

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. (...) ". (grifei)

Em segundo lugar, há a regulamentação dos retrocitados comandos normativos trazida pela Instrução Normativa SRF nº 2, de 2 de janeiro de 2001, depois revogada pela IN SRF nº 200, de 13 de setembro de 2002 (este último diploma normativo é parcialmente transcrito abaixo):

"(...) Da Declaração de Inaptidão

Art. 29. Será declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica:

I - omissa contumaz: a que, embora obrigada, deixou de apresentar as declarações referidas nos itens 1 e 3 da alínea "c" do inciso I do art. 48, por cinco ou mais exercícios consecutivos e, intimada, não regularizou sua situação no prazo de sessenta dias, contado da data da publicação da intimação;

II - omissa e não localizada: a que, embora obrigada, deixou de apresentar as declarações referidas no inciso anterior, por um ou mais exercícios e, cumulativamente, não foi localizada no endereço informado à SRF;

III - inexistente de fato;

IV - 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.

Parágrafo único. O disposto nos incisos II, III e IV não se aplicam à pessoa jurídica domiciliada no exterior.

(...)

Das pessoas jurídicas inexistentes de fato

Art. 37. Será considerada inexistente de fato a pessoa jurídica:

I - que não dispõe de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto;

II - que não for localizada no endereço informado à SRF, quando seus titulares também não o forem;

III - que tenha cedido seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários;

IV - cujas atividades regulares se encontrem paralisadas, salvo quando enquadrada nas situações a que se referem as alíneas "a" e "c" do inciso III do § 1º do art. 28.

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, o procedimento administrativo de declaração de inaptidão será iniciado por representação, formulada por AFRF, consubstanciada com elementos que evidenciem qualquer das situações referidas neste artigo. (...)

Dos efeitos da inscrição inapta (...)

Art. 43. Será considerado inidôneo, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ haja sido declarada inapta.

§ 1º Os valores constantes do documento de que trata este artigo não poderão ser:

I - deduzidos como custo ou despesa, na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;

II - deduzidos na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Físicas;

III - utilizados como crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados;

IV - utilizados para justificar qualquer outra dedução, abatimento, redução, compensação ou exclusão relativa ao tributos e contribuições administrados pela SRF.

§ 2º Considera-se terceiro interessado, para os fins deste artigo, a pessoa física ou jurídica beneficiária do documento.

(...)

§ 5º O disposto no § 1º não se aplica aos casos em que o terceiro interessado, adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços, comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços.

(...)" (grifei)

Como se depreende da análise dos preceitos normativos aduzidos, as consequências tributárias se configuram com a declaração de inaptidão, mediante a edição de Ato Declaratório Executivo (ADE), ou seja, os documentos fiscais emitidos pelas empresas declaradas inaptas podem ser reputados como inidôneos, ou tributariamente ineficazes, podendo, no âmbito do IPI, ser glosados os créditos na escrita fiscal do terceiro interessado (no caso, a autuada), salvo comprovação do pagamento pelo preço da mercadoria e do real ingresso desta no estabelecimento industrial (inversão do ônus da prova).

Observe-se, no entanto que, não obstante a legislação destacada, há elementos suficientes nos autos que atestam a inidoneidade da documentação fiscal emitida pela empresa fornecedora da contribuinte: ELCION PEREIRA - ME.

Em geral, provada por todos os meios juridicamente admitidos a inexistência de fato de uma empresa supostamente fornecedora ou a inexistência de fornecimentos específicos desta com elementos irrefutáveis (não-localização, inatividade, omissão contumaz, etc., circunstâncias constatadas em diligências ou por consulta em sistemas informáticos), a documentação fiscal pode ser afastada como tributariamente ineficaz, independentemente da declaração de inaptidão em ato oficial adequado.

Se os elementos de prova figurarem no processo de imposição fiscal e forem suficientes para a caracterização de inidoneidade dos documentos fiscais, não é necessário que se aguarde a declaração de inaptidão pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal. O feito pode, em tais condições, ser julgado, devendo, inclusive, ser levado em conta o princípio da livre formação da convicção do julgador quanto à apreciação das provas constituídas (PAF, art. 29).

A contribuinte, teoricamente, seria terceiro interessado no que tange à empresa emitente de notas fiscais inidôneas, contudo a empresa em referência é o sujeito passivo contra o qual foi formalizada a exigência em cujo processo constam provas específicas diretas e indiretas (indícios), sem embargo da arguição veiculada na peça impugnatória. Entretanto, como a presunção legal não é absoluta (*jure et de jure*), mas sim relativa (*juris tantum*), à semelhança do que beneficia qualquer outro terceiro interessado que não integre a lide administrativa, a imposição poderia ser fulminada com a comprovação do pagamento e da internação das mercadorias. Em relação à autuada, o cumprimento ou não de tais requisitos é discutido adiante.

Cabe lembrar, ainda, que no direito administrativo tributário é permitido, em princípio, todo meio de prova, uma vez que não há limitação expressa, ressaltando que predominam a prova documental, a pericial e a indiciária. E é exatamente a associação da primeira com a última que se permite concluir a respeito da correção e validade do lançamento.

As provas indiretas (indícios e presunções simples) podem ser instrumentos coadjuvantes do convencimento da autoridade julgadora quando da apreciação do conjunto probatório do processo administrativo tributário. A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato. Dessa forma, os indícios ganham relevo quando, olhados conjuntamente com outros indícios, transferem a convicção de que apenas um resultado fático seria verossímil.

O conjunto de constatações feitas pelo Fisco com relação à inaptidão da empresa ELCION PEREIRA - ME (sua não localização, bem como a de seus reais sócios, a emissão irregular das notas fiscais sem a consignação de requisitos exigidos pela legislação do IPI, a incapacidade financeira do sócio constante do contrato social, a falta de movimentação financeira/bancária, a falta de declarações de rendimentos, falta de pagamento de tributos e contribuições, o fato de todos os clientes da empresa somente a pagarem pelo fornecimento de mercadorias em dinheiro, entre outros) permite concluir que a emissão de documentos fiscais por essa empresa foi feita com a finalidade de dar legitimidade às operações realizadas por terceiros, que se aproveitaram disso para não efetuar ou efetuar pagamento a menor de tributo incidente sobre seus negócios.

Como já exposto anteriormente, a prova dos fatos modificativos da autuação é ônus da contribuinte, e no caso em análise, inclusive, existe a inversão do ônus da prova em que é a autuada que deve provar o pagamento e a entrada da mercadoria em seu estabelecimento. Se esta é realmente terceiro de boa-fé, como alegado, não teria problemas em comprovar por meios hábeis o pagamento e a internação das mercadorias que alegou terem sido compradas regularmente.

Caso contrário, não há como se afastar a autuação e nem a imposição da multa em razão da utilização de notas fiscais que não correspondem a uma aquisição efetiva do produto que menciona.

Diante dos fatos apurados relativamente à empresa fornecedora, somente os recibos de pagamentos rubricados pelo suposto sócio desta empresa e a escrituração

destes recibos na contabilidade da interessada são ineficazes para provar a operação quanto fundada em documentos ineficazes/inidôneos. Tais documentos não podem ser aceitos como hábeis a comprovar a operação, sem a existência de qualquer outro registro ou título que possa lastrear financeiramente a operação e identificar a contribuinte como pagadora e a empresa fornecedora como beneficiária do pagamento. A simples alegação de que a empresa registrou, pagou e utilizou as compras que dizem ter sido efetuadas não se faz suficiente.

Não basta avaliar os elementos constantes da própria nota fiscal e os registros da transação de saída/entrada para industrialização nos livros da contribuinte. É imprescindível a comprovação da efetividade das operações, ou seja, da entrada das mercadorias no estabelecimento da contribuinte e do efetivo pagamento ao fornecedor.

Toda a transação pode, com base em documentação não eficaz, ser escriturada perfeitamente, sem erros ou vícios, mas o que se discute aqui é que sendo a documentação ineficaz, a escrituração não é válida a surtir efeitos, a menos que a empresa comprove o efetivo pagamento e a entrada destas mercadorias em seu estabelecimento e seu destino. Toda a documentação pode ter sido produzida, a nota fiscal, os recibos, a escrituração contábil e fiscal, etc., e não condizer com a efetiva transação comercial que ocorreu. O que se pretende é que a empresa apresente, de forma inequívoca, a comprovação do pagamento à empresa fornecedora, o efetivo recebimento das mercadorias e sua utilização.

Com relação às compras efetuadas nos anos de 2010, 2011 e 2012, a contribuinte apresentou apenas os recibos contendo rubrica do recebedor e sua escrituração contábil, sem, contudo, comprovar cabalmente que tais valores foram efetivamente para pagamento do fornecedor e da mercadoria adquirida.

O pagamento em dinheiro pode, apesar de constar recibo assinado pelo fornecedor, ter como destinatários terceiros (pessoas estranhas à transação), portanto, não vincula qualquer operação de compra e venda, principalmente quando as Notas Fiscais de compra são reputadas inidôneas. Tal fato, sem a comprovação de que a mercadoria realmente ingressou no estabelecimento da empresa e foi utilizada na fabricação de determinado produto não merece crédito.

Ademais, nas notas fiscais de compra não consta indicado o transportador das mercadorias e não houve comprovação do pagamento do frete, ou seja, não foram apresentados comprovantes de transporte das mercadorias, o comprovante do recebimento destas mercadorias, nem o pagamento deste transporte. Também não restou demonstrado em quais produtos esses insumos foram utilizados, relacionando-os às vendas da interessada. Sendo assim, não há nos autos qualquer comprovação do recebimento ou ingresso dos produtos no estabelecimento da contribuinte.

Outro fato a ser observado é que o Fisco, em análise da contabilidade da contribuinte, observou que para a quase totalidade dos pagamentos aos fornecedores a contribuinte tem a prática de fazer lançamentos duplos, ou seja: debita caixa e credita banco ao mesmo tempo em que debita fornecedor e credita caixa. Esta sistemática "mascara" a verdadeira forma de operação, uma vez que todo pagamento é feito pelo caixa, o que constatou-se não ser verdadeiro, pois a empresa também faz pagamentos via cheques bancários.

Também deve ser levado em conta que, em análise dos pagamentos "em dinheiro (espécie)", que a empresa informou realizar como quitação de suas compras da empresa Elcion Pereira, constatou-se que a prática seria praticamente impossível uma vez que, uma empresa do porte da fiscalizada não poderia fazer pagamentos, em espécie,, nos volumes observados em determinadas datas.

Nesta análise também restou observado que das operações e dos recibos apresentados, em alguns casos não tem correlação. Exemplo: para a NF nº 51, de R\$ 66.851,87, foram apresentados 4 recibos que totalizam pagamento de R\$ 163.411,97 (NF e recibos anexados às folhas 603/607). A mesma situação (pagamentos totais em discordância com as NF indicadas) ocorreu para as Notas Fiscais nºs 95, 96, 97, 98, 100, 101, 102, 103, 115, 117, 120, 126, 130, 149, 154, 225, 260, 291, 339, 361, 428, 457, 536 e 579. A empresa pagou valores superiores/diferentes aos valores indicados nas notas fiscais. Assim, inexistente correlação entre as notas fiscais e os pagamentos (recibos) em comento.

Repise-se, diante da constatação de inidoneidade das notas fiscais emitidas pela empresa fornecedora e registradas na contabilidade da contribuinte, os documentos apresentados não são bastantes para fazer a comprovação desejada, além de serem inconsistentes.

É imprescindível que as provas e argumentos carreados aos autos, no sentido de refutar o procedimento fiscal, se revistam de toda força probante capaz de propiciar o necessário convencimento e, conseqüentemente, descaracterizar o que foi imputado pelo fisco. Em se tratando de uma questão de prova, incumbe o seu ônus a quem alega ou aproveita.

Desta forma, em que pese a argumentação apresentada na peça impugnatória, a contribuinte não comprovou que a mercadoria efetivamente entrou em seu estabelecimento. A insuficiência de elementos comprobatórios impede o acatamento das razões da impugnante, pelo julgador administrativo, nos termos dos dispositivos acima transcritos do Decreto n.º 70.235/72, ensejando a desconsideração dos argumentos.

No mesmo sentido foi o voto proferido no processo conexo relativo ao IRPJ, cujo trecho vale a pena transcrever:

No que se refere à comprovação de custos ou despesas com aquisição de produtos ou serviços, a jurisprudência do colegiado reconhece que irregularidades cadastrais ou formais referentes ao fornecedor das mercadorias ou ao prestador do serviço não prejudicam ao terceiro de boa fé DESDE QUE seja efetivamente comprovada a realização da operação que lhe deu origem.

É inegável que, a princípio, o documento fiscal e o registro contábil militam a favor das partes envolvidas. Entretanto, de per si não são elementos suficientes para atestar a transação principalmente quando presentes circunstâncias que indicam o contrário.

No presente caso, o trabalho fiscal foi exaustivo e detalhista na solicitação de documentos que demonstrassem a efetiva aquisição dos insumos. Ficou claro nas intimações dirigidas ao sujeito passivo que a apresentação das notas fiscais e o registro contábil não seriam suficientes para atestar as operações em questão pois constatou-se a inexistência de fato da empresa Elcion Pereira e ainda que, por hipótese, pudesse ser considerada a prática de operações comerciais por aquele fornecedor, sustenta o Fisco a impossibilidade prática de serem emitidas mais de mil notas fiscais de venda quando não há sequer uma nota fiscal de compra de mercadorias que pudessem ser revendidas.

Caberia à recorrente demonstrar o efetivo ingresso dos produtos em seu estabelecimento ou a saída para revenda ou ainda a utilização no processo produtivo (tendo em vista que as aquisições se referem a insumos).

Quanto à alegada comprovação dos efetivos pagamentos, em nada ajuda à interessada suscitar que foram feitos em moeda corrente. Além da natural dificuldade de demonstração - diferente de um depósito bancário por exemplo - considero estranho pagamentos em espécie de valores tão significativos como os aqui em discussão.

Do exposto, voto por manter a glosa da dedução dos custos com aquisição de insumos.

Da Multa Aplicada

Em relação à multa aplicada trouxe a Recorrente outros três tópicos, quais são: (i) Divergência entre os Dispositivos Aplicados – Cerceamento de Defesa; (ii) Inexistência de agravantes ou conduta prevista no art. 72, da Lei nº 4.502/64 e (iii) Efeito confiscatório da penalidade qualificada de 150%

Em relação a estes tópicos, também remeto aos fundamentos da decisão de primeira instância que bem refletem meu julgamento. Vejamos:

A impugnante alegou que existe uma clara divergência entre os dispositivos utilizados como fundamento da aplicação da multa de 150% (cento e cinquenta por cento), sendo que, o auto de infração prevê a aplicação do art. 80, da Lei nº 4.502/64, enquanto que o Termo de Verificação Fiscal prevê a aplicação do art. 44, da Lei nº 9.430/96. E mais, que tal divergência impede o conhecimento exato acerca da legislação utilizada como fundamento para a aplicação de sanções em face da Impugnante, o que implica na impossibilidade de manifestação justa e suficiente contra os fatos que lhe são imputados, cerceando o direito que tem a Impugnante à ampla defesa e ao contraditório.

Por este motivo pediu que seja reconhecida a nulidade do auto de infração, por ausência dos requisitos dos incisos III e IV, do art. 10, do Decreto nº 70.235/72, bem como seja reconhecido o cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório para que se determine o cancelamento da penalidade aplicada.

Não vejo a nulidade apontada.

O lançamento, como ato administrativo que é, pode, por deixar de conter os elementos formais a que a lei obriga, conter vícios ou defeitos. Nesta hipótese, a possibilidade de superar o vício existente é limitada pelo fato de o mesmo haver ou não prejudicado, de alguma forma, algum dos direitos do administrado, em especial o da ampla defesa. Então, o que deve ser analisado no presente caso é se o fato alegado causou prejuízo ou cerceamento à defesa da contribuinte.

Das alegações apresentadas podemos fazer as seguintes considerações:

Primeiro, deve-se ter em mente que o Termo de Verificação Fiscal abrange todos os impostos e contribuições (ex: IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IPI, etc.). Então, quando prevê a aplicação do art. 44, da Lei nº 9.430/96 ao fato concreto, o está fazendo de uma forma genérica.

Isto se comprova pelo texto abaixo transcrito, referente à multa de ofício aplicada:

Tendo em vista que as circunstâncias narradas acima evidenciam, de forma inequívoca, que a empresa FERRAMENTARIA FN, CNPJ 79.922.720/0001-64, ao incluir em sua contabilidade custos com compras de insumos provenientes de "notas fiscais inidôneas" cometeu, não só infração fiscal, mas crime de sonegação fiscal,

conforme definido pelo art. 72 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, foi aplicada, sobre os valores do tributo e contribuições apurados com base na receita não declarada, a multa qualificada de 150%, estatuída no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei 9.430/96, com as redações dadas pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/2007 e art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Como se vê, o Fisco deixou claro que somente foi aplicada a multa qualificada de 150%, instituída no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei 9.430/96 sobre os valores dos impostos e contribuições apurados com base na receita não declarada. Este não é o caso do IPI.

O auto de infração ora analisado diz respeito especificamente ao IPI, imposto que não é apurado com base em receita bruta, mas em conta gráfica, na qual o IPI das aquisições de insumos é abatido do IPI destacado nas notas fiscais de saída. E, neste caso, a capitulação específica é a descrita no auto de infração, ou seja, o art. 80, da Lei nº 4.502/64.

Segundo, mesmo que a contribuinte não conseguisse entender a diferença, ambas as capitulações dizem respeito à qualificação da multa de ofício, ou seja, estipulam a alíquota e a base de cálculo que é devida dada a existência de fraude, simulação ou conluio. E, em ambas as capitulações a alíquota é de 150%, a base de cálculo é o imposto devido e o agravante é a fraude conforme definida pelo art. 72 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Assim, não vejo qualquer prejuízo à defesa da contribuinte. Ademais, pelas razões expostas em sua impugnação, depreende-se que a impugnante entendeu perfeitamente o que lhe está sendo imputado, tanto que conseguiu se manifestar quanto à imputação que lhe foi imposta, rebatendo-a em alentada defesa.

Desta forma, qualquer vício, que por ventura tenha ocorrido, não trouxe qualquer prejuízo à contribuinte, principalmente quanto à sua defesa.

Isto posto, rejeito a preliminar de nulidade quanto à multa de ofício qualificada.

MULTA. QUALIFICAÇÃO.

A impugnante alegou que o Fisco se baseou em meras suposições e alegações sem fundamento técnico científico para acusar a empresa em ter agido em conluio com a Elcion Pereira ME e que é ônus do Fisco comprovar a aludida inexistência das operações comerciais, não sendo suficiente para tanto as meras suposições e alegações.

Acrescentou que no caso de dúvida em relação à existência das operações comerciais travadas entre a Impugnante e a empresa Elcion Pereira ME, deverá a autoridade fiscal interpretar a legislação tributária de forma mais favorável à Impugnante, tal qual dispõe o art. 112 do Código Tributário Nacional.

Como já dito anteriormente, na busca pela verdade material (princípio informador do processo administrativo fiscal), a comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma de duas vias: ou por uma prova única, direta, concludente por si só, ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato. Esta última é chamada de prova indiciária, de largo uso no direito, principalmente porque a comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única, isolada, aliás, só seria possível, praticamente, a partir de uma confissão expressa do infrator, coisa que, como facilmente se infere, dificilmente se terá, por mais evidentes que sejam os fatos.

Se as provas diretas fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando, as indiretas referem-se a outro fato que não o probando, mas que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar por meio de raciocínio e da experiência que toma por base o fato conhecido.

Feitas estas considerações, há que se concluir que, nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, é lícito a Fiscalização investigar a verdade material recorrendo a todos os elementos de prova necessários, inclusive àqueles constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras da experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados.

Naturalmente, todo o processo de simulação levado a efeito por infratores torna-se de difícil comprovação material, já que pela própria natureza do delito muitos artifícios são inteligentemente usados para burlar a fiscalização e aparentar um negócio legal. Por este motivo as provas indiciárias são fundamentais.

No caso dos autos, tem-se uma empresa : ELCION PEREIRA - ME criada para a emissão de notas fiscais que não correspondem a uma efetiva operação. Seu objetivo é fabricar custos e despesas para terceiros interessados em reduzir seus impostos e contribuições. A lei, entretanto, criou uma presunção para caracterizar a idoneidade destas empresas e para caracterizar os documentos emitidos por estas (notas fiscais) como ineficazes, ou seja, para não produzirem efeitos tributários.

Esta é a função dos artigos 80, 81 e 82 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, já transcrita anteriormente. No entanto, esta presunção legal não é absoluta (*jure et de jure*), mas sim relativa (*juris tantum*), podendo ser revertida com a comprovação do pagamento e da internação das mercadorias. Vê-se que a condição é cumulativa.

No entanto, a contribuinte não conseguiu reverter a presunção e não provou ser terceiro de boa-fé. Suas próprias alegações reforçam os indícios de conluio e fraude: Pagamento em dinheiro de valores de grande monta (já que não é prática usual, nem no mercado, nem da empresa, pois existem nos autos provas de que faz o pagamento em cheque para outros fornecedores e em valores de menor monta), pagamento mediante recibo (prática não usual no mercado), além de erro de escrituração das contas caixa/banco (que mascaram a saída do caixa), falta de informação da empresa que transportou a mercadoria e valor do frete nas notas fiscais, entre outros.

Desta forma a autuação não se baseou em "meras suposições" mas em fatos indiciários graves e concordantes, que nos levam a somente uma conclusão verossímil: que a empresa participava de um esquema de produção de notas fiscais para aumentar seus custos e reduzir seus tributos.

Correta, portanto, a capituação da multa qualificada. E, não havendo dúvidas quanto à existência ou não da operação, não há que se falar na aplicação do artigo 112 do Código Tributário Nacional.

MULTA. INCONSTITUCIONALIDADE.

A contribuinte afirmou ser inconstitucional a multa de 150% aplicada, por ser seu valor totalmente desproporcional e não razoável em relação ao tributo lançado, fato que a torna verdadeiro confisco.

Para elucidar a questão ora imposta, é preciso delimitar a competência deste julgador administrativo, ressaltando o caráter vinculado da atividade fiscal. Não lhe cabe questionar a legalidade ou constitucionalidade do comando legal. A análise de teses contra a constitucionalidade de leis é privativa do Poder Judiciário.

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade. Essa vinculação somente deixa de prevalecer quando a norma em discussão já tiver sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou no difuso, neste caso a partir do momento e na hipótese de produzir efeitos "erga omnes" (na ocorrência de qualquer das situações previstas no ordenamento jurídico).

Como, na situação presente, essas hipóteses não ocorreram, a norma continua válida, não sendo lícito à autoridade julgadora abster-se de acatá-la nem declarar sua inconstitucionalidade sob pena de violar o princípio da legalidade, na primeira hipótese, e de invadir seara alheia, na segunda.

Ressalte-se que a vedação ao confisco pela CF é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional.

É de se presumir, portanto, que a lei aprovada nos moldes constitucionais tenha estabelecido multas dentro de limites aceitáveis e, como já dito, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade julgadora aplicá-la sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou.

No mesmo sentido, de forma mais sintética, foi o voto proferido no processo conexo relativo ao IRPJ, cujo trecho vale a pena transcrever:

Quanto à multa qualificada, a imputação parece-me justificada. O sujeito passivo beneficiou-se da redução na base de cálculo dos tributos pela dedução de um custo decorrente de operações que se mostraram inexistentes. Não há como negar a intenção de fraudar a administração tributária.

No que se refere à suposta natureza de confisco dos percentuais de multa, trata-se de arguição de inconstitucionalidade contra dispositivo legal plenamente inserido no ordenamento jurídico pátrio, tema esse ao qual falece competência a esta Corte para apreciação.

Vale em relação à insurgência recursal citar, ainda, a Sumula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Conclusão

Desta forma, voto por **CONHECER** do Recurso Voluntário, **REJEITAR** a preliminar de nulidade para no mérito **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

(assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild.

Fl. 24 do Acórdão n.º 1301-004.042 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.720475/2014-00