



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

**Processo n°** 10925.720002/2011-10  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1102-000.878 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de julho de 2013  
**Matéria** IRPJ e CSLL – Glosa de Custos  
**Recorrente** A D SUPERMERCADOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

DECADÊNCIA. FRAUDE.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN - Súmula CARF nº 72.

NULIDADE. LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

Não é nulo o procedimento fiscal que, partindo de informações obtidas do Poder Judiciário, investigou a contabilidade do contribuinte e deu a ele todas as oportunidades de comprovar a efetividade dos custos escriturados, garantindo a correta compreensão dos fatos e possibilitando seu direito de defesa.

CUSTOS. ÔNUS DA PROVA.

São considerados indedutíveis os custos e despesas, cuja efetiva realização e/ou respectivos pagamentos não forem devidamente comprovados pelo sujeito passivo, através de documentação hábil e idônea.

É ônus do contribuinte comprovar todos os custos e deduções que utilizou para reduzir a base de cálculo dos tributos, quando intimado para tanto, sob pena de glosa por parte da autoridade fiscal.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

Somente é possível a aplicação da multa qualificada de 150%, quando restar demonstrada a intenção dolosa do contribuinte na redução do tributo.

Hipótese em que os indícios coletados são muitos, fortes e coerentes entre si, e demonstram a efetiva participação do recorrente como beneficiário de esquema fraudulento de emissão de notas fiscais graciosas, com o intuito de majoração de custos, e obtenção indevida de créditos de ICMS, PIS e Cofins.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO.  
INCONSTITUCIONALIDADE.

A multa de ofício está prevista explicitamente em lei, não sendo permitido ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação de lei por sua incompatibilidade com a Constituição Federal (Súmula CARF nº 2 e art. 62 do Regimento Interno do CARF).

LANÇAMENTO REFLEXO DE CSLL. MESMA MATÉRIA FÁTICA

Aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL o decidido em relação ao lançamento do tributo principal, por decorrer da mesma matéria fática.

Preliminares Rejeitadas.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

\_\_\_\_\_  
João Otávio Oppermann Thomé - Presidente

(assinado digitalmente)

\_\_\_\_\_  
José Evande Carvalho Araujo- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araujo, Marcelo de Assis Guerra, Ricardo Marozzi Gregório, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, e João Carlos de Figueiredo Neto.

## Relatório

### AUTUAÇÃO

Contra o contribuinte acima identificado, foram lavrados o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, que exigiu o imposto suplementar no valor de R\$ 237.220,52, e o Auto de Infração decorrente de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, que lançou contribuição no valor de R\$ 113.786,97, tendo os valores principais sido acrescidos de multa de ofício de 150% e juros de mora (fls. 2 a 58).

Por bem descrever os fatos, transcrevo a descrição da ação fiscal e das infrações lançadas constante no relatório de 1ª instância (fls. 663 a 666):

pela empresa Tozzo e Cia Ltda, ao utilizar-se de notas fiscais graciosas (notas referentes) emitidas por esta empresa. Assim descreve a motivação da ação fiscal e como o tal esquema era realizado (destaques do original):

## **II. DA MOTIVAÇÃO DA AÇÃO FISCAL**

*Por meio do Ofício nº 0180901217192-000-001 (fls. 228), de 16 de outubro de 2009, a D. Juíza Substituta Dra. Lizandra Pinto de Souza disponibilizou para a Receita Federal do Brasil os dados obtidos quando da busca e apreensão na empresa Tozzo & Cia Ltda os quais se encontram sob custódia da Força-Tarefa do Ministério Público de Santa Catarina, além disso encaminhou cópia da decisão de busca e apreensão dos autos nº 018.09.018790-0 (fls.247 a 251 e do pedido de compartilhamento de dados (fls. 252 a 267).*

*Por meio do Ofício no 340/2009/6 PJC - PRCCT (Fls.270 a 271) ...o Ministério Público de Santa Catarina forneceu informações – depoimentos e documentos (fls.272 a 343) – com o intuito de fornecer maior compreensão a conduta defraudatória cometida pelos envolvidos. Destacamos que as informações foram obtidas por meio de uma Força-Tarefa integrado por agentes do Ministério Público de Santa Catarina e da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina apoiados pelos órgãos de segurança (Polícias Civil, Militar e Rodoviária Federal), que deu cumprimento a mandados de busca e apreensão ... e relativo à chamada "Operação Nota Referente - ATZO", tendo como alvo a empresa Tozzo & Cia Ltda. [...].*

*Os documentos apreendidos pelo Ministério Público de Santa Catarina revelam que os responsáveis pela empresa Tozzo & Cia Ltda organizaram esquema de vendas sem notas fiscais com a conseqüente emissão de notas fiscais e duplicatas simuladas para outros destinatários.*

*O esquema consistia em vendas de mercadorias pela empresa Tozzo & Cia Ltda que eram entregues por motoristas funcionários, utilizando caminhões próprios, em destinatários que não desejavam receber nota fiscal, com intuito de revender as mercadorias também sem nota fiscal, sonegando os tributos e permitindo a permanência em regimes de tributação favorecidos como é o caso do SIMPLES. Estas entregas sem nota fiscal eram acompanhadas de um documento paralelo denominado de "Pedido ATZO".*

*Por outro lado para manter a regularidade do estoque de mercadorias e para beneficiar interessados em registrar créditos de ICMS, os responsáveis da empresa Tozzo & Cia Ltda simulavam a venda de mercadorias com a emissão de notas fiscais com destinatários forjados. Tais notas fiscais eram denominadas pelos envolvidos na empresa Tozzo & Cia Ltda de "Nota Referente", pois correspondia, ou se referiam, a uma entrega de*

*mercadoria sem nota fiscal, ou seja, referia-se a um "Pedido ATZO".*

*Para o controle financeiro, os responsáveis da empresa Tozzo & Cia Ltda, simulava a emissão de duplicatas que eram registradas e quitadas via Caixa, dando uma aparência de regularidade para todas as operações.*

*Da análise dos documentos recebidos, constatou-se que a empresa A D SUPERMERCADO LTDA era uma das beneficiárias dessas notas fiscais graciosas emitidas pela empresa Tozzo & Cia Ltda. Ou seja, a Empresa Tozzo & Cia Ltda, efetuou vendas de mercadorias para empresa diversa e emitiu notas fiscais forjadas indicando como destinatária a empresa objeto desta fiscalização.*

### **III. DAS DILIGÊNCIAS FISCAIS**

*Inicialmente realizou-se diligência fiscal para verificar o emprego pela contribuinte das notas fiscais graciosas. Este procedimento ocorreu por meio do Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência - MPF-D nº 09.2.03.00-2010-00182-8 quando foram obtidas em- meio- digital\_ informações relativas as notas fiscais de entrada e a escrituração contábil e fiscal (fls. 88 a 91).*

*Por ser confirmado o emprego das notas fiscais graciosas instaurou-se procedimento fiscal para que fossem apuradas as irregularidades de recolhimento nos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.*

Em relação ao procedimento fiscal, relata a Autoridade Fiscal que, inicialmente, realizou-se diligência fiscal para verificar o emprego pela contribuinte das notas fiscais graciosas. Este procedimento ocorreu por meio do Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência - MPF-D nº 09.2.03.00-2010-00182-8 quando foram obtidas em meio digital informações relativas às notas fiscais de entrada e a escrituração contábil e fiscal (fls. 88 a 90). Pela confirmação do emprego das notas fiscais graciosas instaurou-se procedimento fiscal para que fossem apuradas as irregularidades de recolhimento nos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Iniciado o procedimento de fiscalização, foi efetuada diligência junto à empresa a fim de esta, entre outras demandas, comprovasse, por meio de documentação hábil e idônea, o efetivo recebimento das mercadorias presentes nas notas fiscais emitidas pela Tozzo e Cia Ltda. e que teriam sido utilizadas indevidamente pela empresa fiscalizada, bem como o efetivo pagamento das mesmas (boleto bancário, transferências bancárias, duplicatas, etc.), além de prestar esclarecimentos pertinentes à forma que se dava as transações comerciais com aquela empresa. A fiscalizada, no entanto, não se manifestou, não apresentou os documentos solicitados ou quaisquer outras explicações.

Ainda, o **Relatório da Atividade Fiscal:**

### **VII. DAS INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO DO IRPJ e da CSLL**

*Procedemos com a glosa de custos caracterizada pela utilização de notas fiscais inidôneas, em virtude dos fatos descritos no tópico VI, seguindo o disposto nos artigos nºs 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 274, 276, § 1º, 278 parágrafo único, 289, § 1º, 290, inciso I, 292, 300 e art. 841, incisos I, III e IV; todos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999; Art. 2º da lei nº 7.689/88 e Art. 28 da Lei nº 9.430/96.*

*A legislação fiscal aplicável tanto ao imposto de renda como à contribuição social sobre o lucro líquido exige que a determinação do lucro real não pode prescindir de documentação hábil e idônea que confira ao registro contábil a garantia mínima dos seus efeitos tributários.*

*Nesse sentido, os custos ou despesas operacionais somente serão dedutíveis na apuração do lucro real, desde que efetivos e se atendidas as condições gerais de dedutibilidade estabelecidas em lei, como necessidade, normalidade e comprovação por documentação hábil e idônea.*

*Da mesma forma, regularmente intimada, compete à contribuinte apresentar à fiscalização a documentação, oriunda de fonte externa, hábil e idônea, apta a comprovar, além de que as mercadorias foram contratadas, assumidas e pagas, que correspondam a mercadorias efetivamente recebidas.*

*Para que um custo possa ser aceito como dedutível, tem que se comprovar que o bem e/ou serviço correspondente foi contratado formalmente, que houve o desembolso, e que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido.*

*As condições acima expostas não foram identificadas pela fiscalização, e com relação aos custos glosados na presente autuação, os mesmos não foram adquiridos e nem pagos e tiveram o destinatário - a empresa fiscalizada - forjado, sendo que efetivamente as mercadorias foram entregues à destinatário diverso.*

Em relação ao motivo do agravamento da multa de ofício, a Autoridade Fiscal diz que: a fiscalizada de forma reiterada utilizou-se de notas fiscais inidôneas, fruto de esquema organizado para lesar os cofres públicos; ao inserir na escrituração contábil e fiscal documentos inidôneos a empresa procurou retardar o conhecimento por parte da Fazenda Nacional das circunstâncias materiais da obrigação tributária principal; a utilização das notas graciosas faz parte da rotina administrativa da empresa fiscalizada, o que comprova sua intenção em reduzir os tributos devidos

## IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 416 a 439 - CSLL e fls. 528 a 551 – IRPJ), acatada como tempestiva. Socorro-me, mais uma vez, da descrição do recurso feita pelo relatório do acórdão de primeira instância (fls. 666 a 667):

Irresignada a contribuinte impugna (fls.353 a 376 - CSLL e fls.437 a 460 – IRPJ, ambas de idêntico teor) os lançamentos alegando, preliminarmente, **decadência** em relação ao crédito tributário decorrente de fatos geradores ocorridos em competências anteriores a 2006, a teor do art. 150 §4º do CTN.

A título de mérito, a impugnante insurge-se contra a utilização de presunções na apuração dos fatos tributáveis. Nesse sentido: reclama da utilização “tão-somente de elementos indiretos para apurar, presumivelmente, suposta infração” e da “premissa utilizada como fundamento pela Fiscalização para lançar IRPJ”, qual seja a presunção legal de omissão de receitas prevista no art. 42 da lei nº 9.430/96. Pugna pela observância do art. 112 do CTN, em face da dúvida quanto as circunstância materiais dos fatos.

Passa, então, a discorrer sobre as presunções, afirmando que as de fato pouco ou nenhum valor tem no direito tributário, que consistem de “meros indícios”, “vestígios” que não conferem a “necessária clareza ou certeza quanto à sua existência para que possam suportar as conclusões que deles se pretende extrair”, pelo que “não são suficientes a embasar o procedimento administrativo que constitui o crédito tributário”. Alega que as Autoridades Fiscais “partiram simplesmente dos LANÇAMENTOS CONTÁBEIS REALIZADOS POR CONTRIBUINTE DIVERSO DO AUTUADO PARA CONSIDERAR TODO E QUALQUER LANÇAMENTO IRREGULARMENTE FEITO POR AQUELE COMO UMA OPERAÇÃO ILÍCITA DA IMPUGNANTE” e que, sem que houvesse qualquer investigação mais profunda, sem respaldo fático, todas as suas operações feitas com a empresa Tozzo e Cia Ltda foram consideradas irregulares, efetuadas com supressão de tributos.

Já em relação às presunções legais, defende que mesmo estas não são suficientes para fundamentar lançamentos tributários, se ausentes elementos consistentes para caracterizar a ocorrência do fato gerador. Segundo a Impugnante “Não se pode rotular de "renda" o que não é, até porque não há no processo quaisquer outras provas que comprovem a utilização da suposta disponibilidade de milhares de reais atribuída ao Contribuinte.”

Conclui ser inválido o Auto de Infração impugnado, haja vista a “inexistência de provas produzidas pelas autoridades fiscalizadoras, capazes de sustentar a tese de omissão de receita”.

Em relação à **multa de ofício** alega que inexistente fundamento para sua aplicação já que inexistente se mostra a exação principal.

No mais, argumenta que, mesmo que houvesse infração a legislação tributária, a aplicação da multa no percentual de 150% é inconstitucional por violar o princípio do não confisco.

Por fim, argúi que não há como “reconhecer dolo ou má fé da impugnante, a qual foi utilizada pela grandiosa rede atacadista TOZZO,”

Requer que seja declarada a insubsistência dos Autos de Infração.

## ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) julgou procedente em parte o lançamento, em acórdão que possui a seguinte ementa (fls. 661 a 672):

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

*Data do fato gerador: 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005*

**IRPJ.CSLL. Prazo de decadência. Dolo.**

*Nos casos em que comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial desloca-se daquele previsto no art.150 para as regras estabelecidas no art.173 (ambos do CTN), onde ficou constatado que, mesmo sob as regras deste último, ocorreu a decadência para os fatos geradores supra indicados.*

*Demais Períodos de apuração: a partir dos fatos geradores trimestrais de 31/12/2005 até 30/09/2009, não ocorreu a decadência.*

*Nulidade. Cerceamento do Direito de Defesa. Inocorrência.*

*O direito ao contraditório e à ampla defesa é exercido após a instauração da fase litigiosa do processo administrativo fiscal, com a impugnação ao lançamento, não cabendo cogitar-se de cerceamento do direito de defesa no curso da ação fiscal.*

*Prova Emprestada. Admissibilidade.*

*Na instrução do processo administrativo fiscal são admissíveis como provas elementos, informações e documentos coletados por outros órgãos oficiais e regularmente compartilhados com a Receita Federal do Brasil, limitando-se o empréstimo às provas e não às conclusões do órgão em que foram coletadas.*

*Prova Indiciária. Admissibilidade.*

*É admissível, na instrução do processo administrativo fiscal, a prova indiciária enquanto uma prova indireta que visa demonstrar, a partir da comprovação da ocorrência de vários fatos secundários, indiciários, tomados em conjunto, a existência do fato cuja materialidade se pretende comprovar.*

*Multa de Ofício Qualificada. Duplicação do Percentual da Multa de Ofício. Legitimidade.*

*Constatado que na conduta da fiscalizada existem as condições previstas nos arts.71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art.44 da Lei nº 9.430/96 (com a nova redação do artigo dada pela Medida Provisória nº 303, de 29/06/2006, DOU de 30/06/2006).*

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

*Data do fato gerador: 31/12/2005, 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006, 31/12/2006, 31/03/2007, 30/06/2007, 30/09/2007, 31/12/2007, 31/03/2008, 30/06/2008, 30/09/2008, 31/12/2008, 31/03/2009, 30/06/2009, 30/09/2009*

*Escrituração contábil. Força Probante.*

*A escrituração contábil da empresa somente faz prova a seu favor nos casos em que, além de observadas as disposições legais, os fatos nela registrados estejam comprovados por documentos hábeis e idôneos.*

*Nota fiscal. Presunção de veracidade afastada.*

*Afastada a presunção de veracidade das notas fiscais apresentadas como provas das operações comerciais da empresa, a esta cabe fornecer outros documentos, hábeis e idôneos, a fim de comprová-las.*

*Lançamento de Ofício. Repartição do ônus da prova.*

*Nos casos em que a autoridade fiscal comprovou, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito que deu causa ao lançamento de ofício, este somente é afastado se o contribuinte lograr provar o teor das alegações que contrapõe às provas que o ensejaram.*

*Notas fiscais inidôneas. Glosa de custos/despesas.*

*Cabe à contribuinte apresentar à fiscalização a documentação, hábil e idônea, apta a comprovar o pagamento das aquisições de mercadorias, e que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido, e em assim não o fazendo, é de se concluir, aliado a outras evidências, que as supostas aquisições não foram efetivamente recebidas/adquiridas. Assim, correto o procedimento fiscal em glosar os custos/despesas, relativos às citadas aquisições, contabilizadas pelo contribuinte.*

***Assunto: Processo Administrativo Fiscal***

*Data do fato gerador: 31/12/2005, 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006, 31/12/2006, 31/03/2007, 30/06/2007, 30/09/2007, 31/12/2007, 31/03/2008, 30/06/2008, 30/09/2008, 31/12/2008, 31/03/2009, 30/06/2009, 30/09/2009*

*CSLL. Lançamento Reflexo.*

*Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estende-se ao lançamento reflexo os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

a) por se manter a qualificação da multa de ofício, aplicou-se ao caso a regra decadencial do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN, e se reconheceu a decadência dos fatos geradores ocorridos do 1º ao 3º trimestres de 2005;

b) as provas trazidas aos autos eram suficientes para caracterizar o ilícito, não logrando o contribuinte contradizê-las;

c) restou comprovado o dolo, pela utilização de notas fiscais de aquisições comprovadamente inidôneas, o que evidenciaria a intenção da empresa de tirar proveito do esquema fraudulento engendrado pela empresa Tozzo e Cia Ltda. Como consequência, manteve-se a multa qualificada;

d) não era possível se reconhecer a inconstitucionalidade de dispositivos normativos em sede de julgamento administrativo.

### **RECURSO AO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)**

Cientificado da decisão de primeira instância em 09/10/2012 (fl. 677), o contribuinte apresentou, em 6/11/2012, o recurso de fls. 679 a 704, onde, em síntese, argúi a não configuração da fraude e da sonegação, bem como a ausência de conluio doloso entre ele e a empresa Tozzo e Cia Ltda, e reitera que a autoridade fiscal baseou-se em meros indícios e presunções para apurar suposta infração tributária. Após defender a tempestividade do apelo, argumenta que:

a) inexistente comprovação de fraude, mas meros indícios de irregularidades para constituir suposta infração tributária, o que violaria os incisos I e II do art. 150 da Constituição Federal, devendo-se, em caso de dúvida, interpretar a lei tributária de modo mais favorável ao acusado, nos termos do art. 112 do Código Tributário Nacional;

b) no direito tributário, o que importa são as provas materiais, válidas e objetivas, sendo que as presunções não só têm que estar autorizadas por lei como também não podem ultrapassar os limites impostos pelo Código Tributário Nacional quanto aos contornos materiais do fato gerador da obrigação tributária e dos elementos constitutivos que a caracterizam;

c) no caso concreto, as Autoridades Fiscalizadoras partiram simplesmente dos lançamentos contábeis realizados por contribuinte diverso do autuado para considerar todo e qualquer lançamento irregularmente efetuado por aquele como uma operação ilícita da Recorrente. De forma absolutamente tendenciosa, sem qualquer respaldo fático que corroborasse tais ilações, o Fiscal acabou por enquadrar TODAS as operações da Recorrente com a Tozzo e Cia Ltda como operações irregulares, e realizadas com supressão de tributos;

d) a Fiscalização apontou os valores constantes dos cheques emitidos pela firma compradora como sendo referentes a pagamentos que teriam sido efetuados à vendedora-autuada, pela compra de milho em grão, cuja venda teria sido efetuada sem a emissão dos documentos fiscais, e o consequente recolhimento do imposto devido, sem qualquer elemento de prova a alicerçar sua acusação, e passou a exigir que a autuada comprovasse que os cheques

não correspondiam às operações apontadas, esquecendo-se que o ônus da prova incube ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito (art. 333, I, do CPC);

e) mesmo nas hipóteses de quebra de sigilo bancário, exige-se, para a lavratura do auto de infração, que o Fisco comprove a omissão de receita, sendo inadmissível a inversão do ônus probatório, cabendo à administração fazendária colher elementos de prova capazes de justificar a lavratura do auto e, repita-se, a simples quebra do sigilo bancário não fornece tais elementos;

f) deve-se reconhecer a nulidade dos itens 001 a 010 do feito ora impugnado, que somente transcreve os dados decorrentes das informações obtidas com a quebra do sigilo bancário da Recorrente, sem reunir qualquer espécie de prova capaz de demonstrar os indícios da alegada omissão de receitas;

g) dessa forma, é de se concluir que, não tendo a fiscalização colhido efetivos meios de prova para a verificação da alegada omissão de receitas, os dados indiretamente obtidos através de provas emprestadas de processos de terceiros não representam provas suficientes a justificar a lavratura do auto de infração, motivo pelo qual o crédito tributário correspondente há que ser cancelado;

h) como não houve simulação, deve-se aplicar a regra de decadência do art. 150, §4º, do CTN, devendo-se extinguir também o crédito tributário relativo a todo o ano de 2005 até parte do primeiro trimestre de 2006;

i) como já se demonstrou exaustivamente a insuficiência de provas para a configuração da suposta fraude entre a Recorrente e a empresa Tozzo e Cia. Ltda, vez que a autoridade fazendária afirmou que baseou-se em meros indícios e presunções de fraude, inexistente fundamento para a imposição da multa qualificada, uma vez que as penalidades pecuniárias constituem acessório da exação principal;

j) a Súmula CARF nº 14 é clara ao afirmar que a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo;

l) assim, não há como reconhecer dolo ou má fé da Recorrente, a qual foi utilizada pela grandiosa rede atacadista TOZZO, o que não justifica tamanha multa;

m) a multa aplicada é confiscatória e inconstitucional;

n) a Recorrente jamais teve a intenção de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fazendária. Tanto é assim que todas as documentações disponíveis referentes às operações praticadas foram devidamente emitidas, e que, no momento da fiscalização, o contribuinte atendeu prontamente aos pedidos de informações disponíveis.

Ao final, pugna pelo reconhecimento da decadência parcial, pelo cancelamento da autuação e pela redução do percentual da multa para 75%.

Este processo foi a mim distribuído no sorteio realizado em junho de 2013, numerado digitalmente até a fl. 719.

Esclareça-se que todas as indicações de folhas neste voto dizem respeito à numeração digital do e-processo.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Evande Carvalho Araujo, Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

As considerações deste voto alcançam tanto a atuação de IRPJ quanto a decorrente de CSLL, pois ambas estão alicerçadas na mesma matéria fática.

### PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

A decisão recorrida reconheceu a decadência do lançamento para o 1º, 2º, e 3º trimestres de 2005, aplicando ao caso as determinações do art. 173, inciso I, do CTN, que inicia a contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, por considerar comprovado o evidente intuito de fraude, caracterizado pela intenção dolosa de reduzir os tributos devidos.

O recorrente pugna pela utilização da regra do art. 150, §4º, do CTN, que conta a decadência a partir da ocorrência do fato gerador, afirmando não ter agido com dolo.

A utilização da regra do art. 173, inciso I, do CTN, nos casos de dolo, fraude ou simulação, é pacífica, estando inclusive estampada no enunciado da Súmula CARF nº 72:

*Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.*

Como esclarecerei mais adiante no voto, entendo que a qualificação da multa foi correta, e que, assim, é irreparável a conclusão da DRJ que considerou decadentes os 3 primeiros trimestres de 2005, pois, nesses casos, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado seria 1/1/2006, terminando em 31/12/2010, tendo a ciência da autuação ocorrido em 9/2/2011.

Não é alcançado pela decadência o 4º trimestre de 2005, encerrado no último instante do dia 31/12/2005, pois o lançamento somente poderia ser feito do dia 1/1/2006, sendo o primeiro dia do exercício seguinte 1/1/2007, com o fim do prazo terminando em 31/12/2011.

Entretanto, alerto que, caso a Turma entenda não ser cabível a qualificação da penalidade, com a aplicação do art. 150, §4º, do CTN e o início do prazo decadencial no fato gerador, forçoso será também o reconhecimento da decadência do último trimestre de 2005. Mesmo nessa situação, não existirá a decadência do 1º trimestre de 2006, como postula o

recorrente, pois esse se encerrou em 31/3/2006, tendo o lançamento sido cientificado antes de 31/3/2011.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de decadência.

### **PRELIMINAR DE NULIDADE**

Apesar de não apresentar separadamente uma preliminar de nulidade do lançamento, o recorrente afirma que se deve reconhecer a nulidade do feito, que somente transcreveria os dados decorrentes das informações obtidas com a quebra do seu sigilo bancário, sem reunir qualquer espécie de prova capaz de demonstrar os indícios da alegada omissão de receitas.

Neste momento, é necessário esclarecer um equívoco que perpassa todo o recurso voluntário.

O lançamento que se analisa é de glosa de custos. Não há qualquer imputação de omissão de receitas, nem se procedeu à quebra do sigilo bancário do contribuinte.

O que ocorreu foi o envio, pela Justiça Estadual de Santa Catarina, de dados obtidos em operação de busca e apreensão decorrente da “Operação Nota Referente-AZO”, para apuração das consequências tributárias nos beneficiários do esquema criminoso investigado.

Esclarecido esse fato, há que se concluir que não existe qualquer nulidade no procedimento fiscal adotado, que não se conformou apenas em se utilizar das informações recebidas do Poder Judiciário, mas investigou a contabilidade do contribuinte, dando a ele todas as chances de comprovar que as notas fiscais escrituradas realmente eram legítimas. Somente com a ausência de qualquer comprovação por parte do fiscalizado, foi que se concluiu pela impossibilidade de manutenção dos custos.

Desta forma, também rejeito a preliminar de nulidade.

### **GLOSA DOS CUSTOS**

A infração lançada na autuação sob análise é a de glosa de custos por falta de comprovação.

De fato, no Termo de Início de Ação Fiscal - TIAF, apresentou-se uma relação com as notas fiscais de aquisições de mercadorias da empresa Tozzo & Cia Ltda, e intimou-se, *in verbis*, o contribuinte a (fl. 123):

a) Comprovar documentalmente o efetivo recebimento das mercadorias ali relacionadas;

b) Explicar como seu deu o pagamento destas aquisições (via boleto bancário, em carteira, transferência bancária, etc) bem como comprovar documentalmente o

c) Disponibilizar a esta fiscalização as referidas notas fiscais em momento a ser oportunamente definido pela fiscalização;

d) A fim de subsidiar a Fiscalização, prestar esclarecimentos e informações pertinentes à forma que se dava as transações comerciais entre o contribuinte ora fiscalizado e a empresa TOZZO & CIA LTA — CNID3 Nº 81.810.376/0001-63.

Entretanto, o fiscalizado não apresentou qualquer documentação comprobatória, nem para a Fiscalização, nem na impugnação, nem no recurso voluntário.

Ao contrário, o recorrente pretende se esquivar da autuação afirmando que era ônus da autoridade fiscal comprovar a infração, e não apenas apontar indícios e presunções. Nada mais equivocado.

É ônus do contribuinte comprovar todos os custos e deduções que utilizou para reduzir a base de cálculo dos tributos, quando intimado para tanto.

A escrituração fiscal só faz prova a favor do contribuinte quando acompanhada de toda a documentação que a embasou. É o que se depreende do art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda/1999 (matriz legal - Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º, § 1º), abaixo transcrito:

*Art.923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art. 9º, §1º).*

Observe-se que, nesta análise, abstraio-me dos graves fatos que originaram a ação fiscal. A infração é simples e está devidamente comprovada: o contribuinte, devidamente intimado, não apresentou a documentação comprobatória de parte dos custos deduzidos.

É evidente que não bastaria ao sujeito passivo apresentar cópias das notas fiscais contabilizadas, até mesmo porque se presume que elas estivessem em poder da autoridade fiscal, que as obteve do Poder Judiciário, mas também que comprovasse o seu efetivo pagamento.

Do mesmo modo, e agora considerando o fato de que existem fortes indícios de que as compras contabilizadas não ocorreram, seria fundamental comprovar o efetivo recebimento das mercadorias.

Mas isso são ilações da prova que deveria ter sido apresentada, porque nenhuma o foi, bastando tal fato para convalidar o lançamento.

É essa a jurisprudência consolidada do antigo 1º Conselho de Contribuintes e do CARF, como demonstram as ementas abaixo transcritas:

*IRPJ - GLOSA DE CUSTOS - DESPESAS/CUSTOS INDEDUTÍVEIS OU NÃO COMPROVADOS - São considerados indedutíveis os custos e despesas, cuja efetiva realização e/ou*

*respectivos pagamentos não forem devidamente comprovados pelo sujeito passivo, através de documentação hábil e idônea. A necessidade de comprovação decorre de que somente poderá ser considerada como operacional e dedutível a despesa para a qual for demonstrada a estrita conexão do gasto com a atividade explorada pela pessoa jurídica, bem como é conditio sine qua non que atenda às exigências legais revestindo-se do caráter de usualidade, normalidade e necessidade para a manutenção da atividade e produção dos rendimentos.*

*ÔNUS DA PROVA - Na relação jurídico-tributária o onus probandi incumbit ei qui dicit. Inicialmente cabe ao Fisco investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário, no sentido de realizar o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. Ao sujeito passivo, entretanto, compete, igualmente, apresentar os elementos que provam o direito alegado, bem assim elidir a imputação da irregularidade apontada.*

*(Acórdão nº 103-20.481, 3ª Câmara/1ª Conselho de Contribuintes, sessão de 07 de dezembro de 2000, relatora Conselheira Mary Elbe Gomes Queiroz)*

*CUSTO. ÔNUS DA PROVA. Cabe ao sujeito passivo a prova do lançamento contábil relativo a custos, item redutor da base de cálculo tributável pelo IRPJ.*

*(Acórdão nº 1101-00.021, 1ª Câmara/1ª Conselho de Contribuintes, sessão de 12 de março de 2009, relator Conselheiro Aloysio José Percinio da Silva)*

*ÔNUS DA PROVA.*

*Questionada pela fiscalização a efetividade das operações que deram suporte ao registro de custos e despesas incluídos na apuração do lucro líquido, cabe ao sujeito passivo comprová-la, sob pena de serem glosados na apuração do lucro real.*

*(Acórdão nº 1201-00.672, 1ª Turma Ordinária/2ª Câmara/1ª SJ, sessão de 16 de março de 2012, relator Conselheiro Marcelo Cuba Netto)*

Desta forma, mantenho a glosa de custos efetuada.

## **MULTA QUALIFICADA**

Foi aplicada a penalidade de 150% por se considerar comprovado o evidente intuito de fraude, caracterizado pela intenção dolosa de reduzir os tributos devidos.

O recorrente busca reduzir a penalidade, afirmando que jamais teve a intenção de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fazendária. Acrescenta que todas as documentações disponíveis referentes às operações praticadas foram devidamente emitidas, e que, no momento da fiscalização, atendeu prontamente aos pedidos de informações disponíveis.

Quanto a essa matéria, firmou-se neste CARF o entendimento de que somente é possível a qualificação da penalidade quando restar demonstrada a intenção dolosa do contribuinte na redução do tributo.

Penso que, no caso, a Fiscalização logrou demonstrar o dolo do sujeito passivo.

Transcrevo o trecho do RELATÓRIO DA ATIVIDADE FISCAL que justifica a majoração da penalidade (fl. 57):

A empresa fiscalizada, através de seu representante legal e do responsável pela escrituração fiscal e contábil, de forma **reiterada**, inseriu em sua escrituração contábil e fiscal documentos inidôneos durante o período fiscalizado - anos calendário de 2005 a 2009, ato que modificou a característica essencial do fato gerador de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Destacamos que por cinco anos a contribuinte participou de esquema organizado para lesar os cofres públicos ficando caracterizado a intenção do agente - titular da empresa fiscalizada - de produzir resultado, redução do montante dos tributos devidos, decorrente da prática de seus atos.

O agente - titular da empresa, procurou retardar ou omitir o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade fazendária, pois antes da ação fiscal ser iniciada o conhecimento que a fazenda possuía do fato gerador era aquele declarado pela empresa por meio das informações constantes em suas declarações econômicas fiscais - DIPJ e no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - DACON. Não fosse a ação da fiscalização os fatos geradores do presente auto de infração não teriam chegado ao conhecimento da administração tributária.

Ocorre dolo quando o agente quer o resultado ou assume o risco de produzi-lo. O dolo é composto dos elementos: a) consciência da conduta e do resultado; b) consciência da relação causal objetiva entre a conduta e o resultado; c) vontade de realizar a conduta e produzir o resultado.

A utilização das notas graciosas fez parte da rotina administrativa da empresa fiscalizada, o que comprova a intenção do agente - titular da empresa em reduzir os tributos devidos.

Vê-se bem que a acusação está embasada em fortes elementos de que o contribuinte:

a) foi o beneficiário de esquema fraudulento em que notas fiscais graciosas eram emitidas com o intuito de majoração de custos;

b) inseriu, de fato, o valor dessas notas em sua escrituração e em suas declarações fiscais, efetivamente diminuindo indevidamente seu lucro real e sua base de cálculo da CSLL;

c) persistiu reiteradamente nesta prática por todos os cinco exercícios fiscalizados.

A informação da participação no esquema fraudulento adveio da Justiça Estadual de Santa Catarina, que determinou o envio de informações obtidas por uma Força-tarefa integrada por agentes do Ministério Público Estadual e da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, para a apuração de suas consequências com relação aos tributos federais.

A ação, denominada de "Operação Nota Referente - ATZO", comprovou que a empresa Tozzo & Cia Ltda efetuava fraudes fiscais em duas vertentes:

a) venda de mercadorias sem notas fiscais;

b) emissão de notas fiscais gratuitas.

Verificou-se que o contribuinte deste processo participou das operações do item "b", recebendo notas fiscais forjadas, com o intuito de majoração de custos e obtenção indevida de créditos de ICMS, PIS e Cofins.

De acordo com a investigação da Força-tarefa, nesta parte do esquema, os responsáveis da empresa Tozzo & Cia Ltda simulavam a emissão de duplicatas que eram registradas e quitadas via Caixa, dando uma aparência de regularidade para todas as operações.

Com essas informações, a Receita Federal do Brasil iniciou ação fiscal no recorrente, e apresentou-lhe uma relação com as notas fiscais que teriam sido emitidas gratuitamente pela empresa Tozzo, solicitando que se comprovasse o efetivo recebimento das mercadorias ali relacionadas, bem como seu pagamento, e que também se esclarecesse como se davam as transações comerciais com a empresa vendedora. Não houve resposta.

Em análise da contabilidade, a fiscalização constatou, por amostragem, que as notas fiscais eram, de fato, registradas na conta "Mercadoria para Revenda" a crédito da conta "Caixa", e que, posteriormente, a primeira conta era encerrada contra a conta de resultado "Custo Produtos/Mercadorias Vendidas", demonstrando, assim, a efetiva redução do lucro líquido.

Dessa forma, os indícios coletados são muitos, fortes e coerentes entre si, e demonstram a efetiva participação do recorrente como beneficiário do esquema fraudulento. A falta de resposta aos questionamentos da autoridade fiscal não pode beneficiá-lo, como pretende. Ao contrário, a negativa em produzir documentos que se reputa de simples obtenção, por exigir apenas a demonstração de fatos registrados contabilmente, fortalece a convicção de sua responsabilidade.

Observe-se que também foi lavrado contra o contribuinte auto de infração para glosar créditos de PIS e Cofins gerados por essas aquisições fraudulentas. Essa autuação já foi analisada pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, que, por meio do Acórdão nº 3101-001.135, julgado na sessão de 24 de maio de 2012, tendo por relator

o Conselheiro Luiz Roberto Domingo, manteve o lançamento em sua integralidade. Transcrevo a ementa:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009*

*Ementa: FRAUDE. GLOSA DE CRÉDITOS. AQUISIÇÃO SEM NOTA FISCAL.*

*Constatado pela Fiscalização que o Contribuinte participou de esquema fraudulento de aquisição de mercadorias sem a emissão de Notas Fiscais, deve ser glosado os créditos escriturados para apuração do PIS e da COFINS.*

*DECADÊNCIA. FRAUDE. GLOSA DE CRÉDITOS.*

*Aplica-se o prazo decadencial de 5 (cinco) anos contados a partir do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aos casos de dolo, fraude ou simulação, artigo 173, I do CTN.*

*MULTA QUALIFICADA. DOBRO.*

*Reconhecida a fraude na aquisição de créditos de PIS e COFINS, incidirá a multa em dobro prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.*

*Recurso Voluntário Negado.*

Assim, mantenho a multa qualificada.

### **INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA**

Do mesmo modo, não assiste razão ao recorrente quando defende a inconstitucionalidade e o caráter confiscatório da multa de ofício.

Essa penalidade está prevista explicitamente em lei, e não é permitido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação de lei por sua incompatibilidade com a Constituição Federal (Súmula CARF nº 2 e art. 62 do Regimento Interno do CARF).

### **CONCLUSÃO**

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares de decadência e de nulidade do lançamento e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

José Evande Carvalho Araujo

Processo nº 10925.720002/2011-10  
Acórdão n.º **1102-000.878**

**S1-C1T2**  
Fl. 737

---

CÓPIA