



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

Processo nº 10925.720003/2011-56
Recurso nº 936.689 Voluntário
Acórdão nº **3101-001.135 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de maio de 2012
Matéria PIS E COFINS - GLOSA DE CRÉDITOS
Recorrente A. D. SUPERMERCADO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade, negar provimento ao recurso volutário.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente

Luiz Roberto Domingo - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, Valdete Aparecida Marinheiro, Mônica Monteiro de Los Rios, Vanessa Albuquerque Valente, Luiz Roberto Domingo e Henrique Pinheiro Torres (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado para cobrança de PIS e COFINS, referente à glosa de créditos decorrente da aquisição de mercadorias adquiridas da empresa Tozzo e Cia Ltda., consideradas fraudulentas pela fiscalização, uma vez que eram adquiridas sem Nota Fiscal ou com valores inferiores.

Assim, foi apresentada Impugnação alegando, em síntese, a decadência da multa referente aos períodos anteriores a 2006, a inexistência de provas quanto à omissão de receitas, e a ilegalidade da imposição da multa de 150%.

Levados os autos à julgamento, foi proferida decisão parcialmente procedente, apenas para afastar a multa aplicada a períodos caducos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

PRAZO DE DECADÊNCIA. DOLO.

Na hipótese de ocorrência de dolo, inicia-se a contagem do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar a exigência tributária no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário poderia ter sido constituído, a teor do art. 173, inc. I, do CTN.

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. INCIDÊNCIA.

Sobre os créditos tributários apurados em procedimento conduzido ex officio pela autoridade fiscal, aplicam-se as multas de ofício previstas na legislação tributária.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. FRAUDE. APLICABILIDADE

Caracterizado o evidente intuito de fraude, é aplicável a multa de ofício agravada de 150% sobre os créditos tributários apurados em procedimento de ofício.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009****NOTA FISCAL. FORÇA PROBANTE.**

As Notas Fiscais fazem prova perante o fisco das operações comerciais das empresas na medida em que gozam de presunção de veracidade, presunção esta somente afastada, por quem o pretenda, por meios hábeis e bastantes para tanto.

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 as provas que o ensejaram.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Impugnação Procedente em Parte**Crédito Tributário Mantido em Parte**

Inconformada, foi interposto Recurso Voluntário requerendo a reforma da decisão sob o fundamento de que: i) indícios de fraude afrontam aos artigos 150, II e IV da Constituição Federal; ii) a lei tributária, na dúvida, deve ser interpretada da forma mais favorável ao Contribuinte – artigo 112 do CTN; iii) os meros indícios apresentados pela Fiscalização não podem ser suficientes para embasar o lançamento fiscal; iv) aplicação do prazo decadencial previsto no §4º do artigo 150 do CTN; e, v) a redução da multa de 150% para 75%.

É o relatório.

Voto**Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator**

Conheço do Recurso Voluntário por tempestivo e atender aos demais requisitos de admissibilidade.

A Recorrente foi autuada por supostamente participar de um esquema fraudulento realizado em conjunto com a empresa Tozzo e Cia. Ltda., que consistia, basicamente, na venda de mercadorias sem Nota Fiscal, ou, o registro na nota de valores inferiores, a chamada “meia Nota”.

Assim, desvendado o esquema fraudulento praticado pela empresa Tozzo e Cia., todas Notas Fiscais de aquisição de mercadorias efetuadas pela Recorrente foram consideradas inidôneas, e consequentemente, glosados os créditos de PIS e COFINS, cujo crédito está sendo cobrado na presente autuação..

Conforme documentos que instruíram a autuação e informações obtidas no processo de Busca e Apreensão juntado aos autos, a empresa Tozzo e Cia. Ltda. vendia sem Nota ou com “meia Nota” os produtos para determinados clientes. Informou o Ministério Público que *“havia dois códigos utilizados pela quadrilha para o acionamento do esquema criminoso: um deles a expressão ‘nota referente’ que significava o documento fiscal forjado que acobertava operação simulada; outro ‘pedido ATZO’ que consistia no documento que materializada uma operação real executada sem cobertura de nota fiscal.”*

Como se verifica, a questão restringe-se a verificar o conjunto probatório apresentado pelas partes nos autos. As provas produzidas foram apenas as que instruíram o Auto de Infração, quais sejam, o Livro de Registro de Entrada, as DACON referente aos períodos glosados, o “Modelo Analítico Dinâmico dos itens de Notas Fiscais” e a cópia do processo de Busca e Apreensão que tramitou na Vara Criminal de Chapecó entra a empresa Tozzo e Cia.

Pela documentação apresentada, restou comprovado que a Recorrente adquiria produtos de empresa considerada inidônea e contabilizava os créditos de PIS e COFINS adquiridos pela transação.

Contra os argumentos da fraude trazidos pela Fiscalização, a Recorrente se limitou a sustentar a inexistência de comprovação da fraude, uma vez que teriam sido baseados em meros indícios de infração, os quais não representam provas suficientes para justificar a lavratura da autuação.

Primeiramente, em que pese à alegação posta pela Recorrente, entendo que indícios são meios de prova admitidos no Direito Tributário, cabendo ao julgador analisá-los para verificar se pelos indícios apresentados, é possível construir uma estrutura lógica que comprove a ocorrência do fato jurídico ilícito.

E pelas provas apresentas, é incontroverso que a empresa Tozzo emitia Notas Fiscais inidôneas, e a Recorrente adquiriu diversos produtos dessa empresa, ou seja, a questão probatória está em verificar se as operações entre a Recorrente e a empresa Tozzo ocorreu de forma fraudulenta.

Ocorre que, tal prova só seria possível com a apresentação dos documentos solicitados pela Fiscalização nos Mandados de Procedimento Fiscal, os quais não foram cumpridos pela Recorrente, e quando cumprido, não atendeu às solicitações exigidas pela Fiscalização.

Tanto no momento da apresentação da impugnação quando na Fiscalização que precedeu a autuação, a Recorrente não apresentou os documentos solicitados nem prestou esclarecimentos sobre as operações que realizou com a empresa Tozzo.

Ora, é dever do Contribuinte colaborar com a Administração Pública objetivando facilitar a apuração dos fatos objeto de fiscalização, cumprindo com seus deveres instrumentais. A omissão praticada pela Recorrente quando foi intimada a apresentar os documentos selecionados nos Mandados de Procedimento Fiscal caracteriza embaraço à fiscalização e é indício de que os documentos solicitados são inidôneos.

Mesmo com a lavratura do Auto de Infração, a Recorrente não apresentou nenhuma prova contrária ao alegado, apenas ressaltou que é dever da Fiscalização instruir o lançamento com as provas materiais, válidas e lícitas da ocorrência do fato jurídico.

Realmente é dever do agente fiscal provar o fato jurídico objeto do Auto de Infração, tendo em vista o caráter vinculado do ato. Entretanto, no presente caso, todas as provas possíveis foram produzidas pela Fiscalização. Restou comprovado que a Recorrente adquiriu produtos da empresa Tozzo, e pela sua omissão, de que as operações eram inidôneas.

Embora o dever de provar a ocorrência do fato objeto de autuação seja do Fisco, o Contribuinte também tem o ônus de produzir provas convincentes o bastante para infirmar o alegado na impugnação, o que de fato não foi feito.

Não pode a Recorrente se beneficiar pela prática de atos tendentes a dificultar e obstruir a fiscalização de seus atos. Era dever da Recorrente contribuir com a fiscalização, ou, caso contrário, ter produzido contraprova quando impugnou o Auto de Infração.

Assim, em razão das provas juntadas aos autos, resta comprovado a escrituração de créditos inidôneos de PIS e COFINS pela Recorrente decorrente de Notas Fiscais consideradas fraudulentas, devendo ser mantida a glosa de créditos.

Quanto à alegação de decadência, o pedido foi deferido parcialmente apenas para extinguir os créditos referentes aos períodos de março a novembro de 2005, cujo prazo foi contabilizado pela sistemática do artigo 173 do CTN, sendo que a Recorrente sustenta a contagem do prazo pela sistemática do artigo 150, §4º do CTN.

A decadência é um instituto de direito material que traz, em seu bojo, a ação deletéria do tempo em relação ao direito potestativo¹ por conta da incúria de seu titular², ultimando a plena realização do princípio da segurança do direito, ditado pela manutenção da estabilidade das relações jurídicas, e em prol do interesse pela preservação da harmonia social.

O Código Tributário Nacional, no art. 156³, inciso V, coloca a prescrição e a decadência como modalidades de extinção do crédito tributário. Observe-se que o referido

¹ Utilizo o termo “potestativo” no sentido de “potestade pública” nos termos definidos por José Cretella Junior, in Dicionário de direito administrativo. José Bushatsky, Ed. São Paulo, 1972.

² AMORIM FILHO, Agnelo. *Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis*. Revista dos Tribunais, nº 30, *apud* FANUCCHI, Fábio. *A decadência e a prescrição em direito tributário*. Edição póstuma. 2ª edição. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 39

³ Art. 156 - Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

artigo contém 11 itens⁴ que enumeram as diversas modalidades de extinção do crédito tributário, sendo que a prescrição e a decadência estão consignadas juntas num único item. Há, aí, uma confusão, ou melhor uma identificação errônea da prescrição com a decadência como modalidade de extinção do crédito fiscal.

Na verdade, a prescrição não extingue o crédito tributário, apenas retira-lhe o direito de ação, a exequibilidade. É a norma secundária eleita por Lourival Vilanova⁵ que deixa de ter validade para a perseguição do direito. A prescrição não extingue nenhum direito substantivo; extingue o direito processual, o direito à ação.

Apesar de ter sido edificada de forma equivocada a norma extintiva do crédito tributário, (no que concerne à prescrição a extinção se dá de forma indireta) é certo que, ao perder o direito de ação, o direito substantivo, indiretamente, perde sua capacidade de cogência jurídica. E embora, no art. 156, a norma refira-se primeiro à prescrição – “prescrição e a decadência” – ao defini-las, mais adiante, o legislador do Código inverte acertadamente a ordem, dispondo no art. 173 sobre a decadência e no art. 174 sobre a prescrição.

As normas jurídicas veiculadas nesses artigos do Código Tributário Nacional, esboçam conceitos mais exatos, a decadência refere-se à extinção do direito de constituir o crédito tributário (art. 173) – exercício da potestade pública – e a prescrição refere-se à perda do direito de ação para a cobrança do crédito tributário (art. 174), presumidamente não aplacado pela decadência; constituído.

Se assim podemos afirmar que há uma característica importante, em relação ao aspecto da aplicação do Direito no tempo, para precisar os momentos de ocorrência da decadência e da prescrição: a) a decadência se opera na fase de constituição do crédito (art. 173) e b) a prescrição se opera na fase de cobrança (art. 174).

Na dicção da norma jurídica veiculada pelo art. 174, a prescrição começa quando se encerra a possibilidade de transcurso do prazo decadencial pela prática do ato potestativo – na “data da constituição definitiva” do crédito tributário -, o que mostra que a constituição definitiva do crédito tributário é o divisor de águas entre a contagem do prazo de decadência (que se torna inaplicável se o lançamento ocorreu antes de sua verificação) e a prescrição (que inicia sua contagem a partir do lançamento). Portanto, podemos perceber que a inércia da Fazenda seja para constituição, seja para cobrança do tributário, implica a extinção do direito, a extinção do crédito tributário.

III - a transação;

IV - a remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus parágrafos 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

⁴ Inciso XI acrescido pela Lei Complementar 104/2001.

⁵ Causalidade e Relação no Direito: 2ª ed.; Saraiva, 1989.

Fábio Fanucchi⁶ explicitou bem esses conceitos, idealizando um quadro da aplicação desses institutos jurídicos no tempo e ressaltando a distinção temporal na existência do curso da decadência e o curso da prescrição, em face da ação deletéria do direito da fazenda:

Assim, diante das considerações acima, passo a análise da questão de mérito, para verificar o termo inicial do prazo decadencial do PIS e da COFINS.

No caso em apreço, conforme decidido acima, restou demonstrado que o lançamento foi efetuado com base na glosa de créditos decorrente de escrituração de Notas Fiscais inidôneas, fraude. Para estes casos, o próprio § 4º do artigo 150 do CTN veda a sua utilização para contagem do prazo:

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

*§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de **dolo, fraude ou simulação**. [Grifos não constam no original]*

Quando se tratar de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadência está previsto no artigo 173, I do CTN, que foi aplicado devidamente pelo Acórdão recorrido.

Nestes termos, também não deve prevalecer a alegação da Recorrente quanto à aplicação do prazo decadencial previsto no §4º do artigo 150 do CTN.

Por fim, quanto à aplicação da multa, não assiste razão à impugnante. Vide argumentação acima, a glosa de créditos no presente caso se deu pela prática de fraude na aquisição de mercadorias com Notas Fiscais inidôneas. Desta forma, tratando-se de autuação para cobrança de multa decorrente de ato fraudulento – artigo 72 da Lei 4.502/64 -, é aplicável a multa de qualificada prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9430/96:

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

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

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de

Processo nº 10925.720003/2011-56
Acórdão n.º **3101-001.135**

S3-C1T1
Fl. 8

outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Ante o exposto, tendo a fiscalização apurado a fraude na escrituração dos créditos glosados, caracterizada está a infração cuja multa cabível está prevista no art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96.

Diante do exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

Luiz Roberto Domingo