



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

Processo n° 13362.720140/2007-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1803-002.356 – 3ª Turma Especial
Sessão de 23 de setembro de 2014
Matéria SIMPLES - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente WILSONIA DANTAS DA SILVA MONTEIRO - ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Exercício: 2004

NOTAS FISCAIS DE RETORNO DE MERCADORIAS NÃO VENDIDAS. ADMISSÃO. REQUISITO.

Requisito essencial para a admissão de notas fiscais de retorno de mercadorias não vendidas é a indicação, nelas, dos dados da correspondente nota fiscal emitida na remessa a vender a que corresponder o retorno.

NOTAS FISCAIS DE RETORNO DE MERCADORIAS NÃO VENDIDAS. NOTAS FISCAIS DE REMESSA. AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO.

Não havendo qualquer vinculação entre as supostas notas fiscais de entrada (retorno de mercadorias não vendidas) com notas fiscais de saída, não podem, aquelas, deduzir o montante destas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2004

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA. CABIMENTO. UTILIZAÇÃO DE NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS.

Cabível a qualificação da multa de ofício aplicada, quando cabalmente comprovada a utilização de notas fiscais inidôneas com o objetivo de diminuir a base de cálculo dos tributos e contribuições, inidoneidade, essa, consistente, no emprego de notas fiscais com data de emissão anterior à data de sua impressão.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2004

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO QUESTIONADA NA IMPUGNAÇÃO.

O que não se questionou na fase impugnatória constitui matéria passada em julgado, não suscetível de apreciação na fase recursal.

CSLL. PIS. COFINS. DECORRÊNCIA.

Ressalvados os casos especiais, igual sorte colhem os lançamentos que tenham sido formalizados por mera decorrência, na medida em que inexistem fatos ou argumentos novos a ensejar conclusões diversas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Cármem Ferreira Saraiva – Presidente

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Cármem Ferreira Saraiva, Meigan Sack Rodrigues, Sérgio Rodrigues Mendes, Arthur José André Neto, Antônio Marcos Serravalle Santos e Henrique Heiji Erban.

Relatório

Por bem retratar os acontecimentos do presente processo, adoto o Relatório do acórdão recorrido (fls. 286 a 291):

O presente processo trata sobre Impugnação contra os lançamentos tributários consubstanciados nos seguintes autos de infração:

TRIBUTO	VALOR (em R\$)	LOCALIZAÇÃO NOS AUTOS
Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ - Simples	13.262,09	08/13
Programa de Integração Social – PIS – Simples	13.262,09	14/19
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL –Simples	28.765,06	20/25
Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS –Simples	60.088,27	26/31
Contribuição para Seguridade Social – INSS - Simples	81.082,66	32/37

2. Integram também tais autos de infração, os documentos de fls. 38/48. A autoridade fiscal assim fundamentou os lançamentos (fl. 46):

(...) *Mediante análise documental, constatou-se as seguintes condições:*

1. *Parte das notas fiscais de retorno é inidônea, pois a data de emissão do documento é anterior à data de sua impressão pela gráfica. As cópias autenticadas das notas, nessas condições, constam no presente processo fiscal;*

2. *Todas as notas fiscais de retorno, cuja emissão é da empresa fiscalizada, não possuem, no campo 'informações complementares', o número, a data da emissão e o valor da operação do documento original (tais informações estão previstas no art. 17, IX, § 14, do Decreto Estadual 9.740/97);*

3. *Parte das notas fiscais apresentadas como sendo de retorno se referem, na verdade, a compras efetuadas pela empresa, não possuindo natureza de retorno de mercadorias — são documentos emitidos por outras pessoas jurídicas que têm como destinatário o fiscalizado;*

Em virtude das citadas ocorrências relatadas nos itens acima, foram desconsideradas todas as notas apresentadas como sendo de retorno e lavrou-se o Auto de Infração por omissão de receitas escrituradas e não declaradas (apuração conforme Anexo II).

Além disso, o contribuinte foi penalizado com multa qualificada, conforme art.44, II, da Lei 9.430/96 e art. 19 da Lei 9.317/96, devido à utilização de notas fiscais inidôneas com o objetivo de diminuir a base de cálculo apurada pela fiscalização nos livros fiscais apresentados (item 1 das constatações relatadas acima).

[grifos no original]

3. Irresignado, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 223/253) contra o lançamento, em 06/09/2007, com as seguintes alegações:

DO DIREITO

1 - Da inconsistência na apuração da base de cálculo do crédito tributário em razão da desconsideração das notas fiscais de retorno, atribuindo aos mencionados valores o título de omissão de receita.

O autor do procedimento fiscal informa no anexo I, intitulado de relatório fiscal, que, no curso da ação fiscal, foi constada divergência entre os valores de receitas de venda escriturados no Livro razão, cópias de fls. 47/62, e os constantes na Declaração Anual Simplificada - PJSI, apresentada pela requerente.

Intimado a apresentar esclarecimentos sobre as divergências apuradas pelo autor do procedimento fiscal, a requerente admitiu inconsistência no preenchimento da PJSI, tendo apresentado tabela com valores de receita apurados conforme indicado pela auditoria, ajustado por valores referentes a retorno de mercadorias, na forma apresentada em resposta de fls. 188 ao termo de solicitação de esclarecimento nº 0001, de fls. 184, onde esclareceu que a empresa vende no sistema de pronta entrega, em que sai com a mercadoria a vender, conforme comprovado com notas fiscais escrituradas nos livros contábeis e fiscais, e o que não vende, retorna para dentro da empresa através de nota de retorno, tudo comprovado com notas fiscais de retorno também escrituradas nos livros contábeis e fiscais.

Assim, as vendas de cada período é igual às vendas efetuadas dentro do estabelecimento, mais a remessa a vender, menos os retornos. Logo, senhor julgador, não há como admitir que retornos de mercadorias sejam considerados como vendas, que, no caso concreto, foi considerado como omissão de receita o valor equivalente a R\$ 853.545,35 (oitocentos e cinquenta e três mil quinhentos e quarenta e cinco reais e trinta e cinco centavos), conforme apontado no demonstrativo de fls. 188, porque retorno não é venda, mesmo porque a requerente não comprou esse volume de mercadoria para posterior revenda.

Em virtude dos fatos relatados no relatório fiscal constante do anexo I, o autor do procedimento fiscal desconsiderou, em um passe de mágica, todas as notas fiscais de retorno apresentadas pela requerente, afirmando serem inidôneas, diga-se por ser oportuno, todas comprovadas e escrituradas nos livros contábeis e fiscais, e lavrou Auto de Infração por omissão de receitas escrituradas e não declaradas, apuradas conforme indicado no anexo II, de fls. 45 dos autos.

Além do mais, a requerente foi penalizada com multa qualificada de 150%, enquadrando a situação descrita no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 e art. 19 da Lei nº 9.317/96, o que não corresponde à realidade dos fatos, conforme demonstrado e provado adiante.

Como se vê, senhor julgador, é errôneo tributar os valores referentes a notas fiscais de retorno, mês a mês, como se os valores significassem renda nova, como se tivesse caído do céu, sem nenhum custo operacional, num efeito celeste digno de ser classificado como um milagre!

A fonte da obrigação tributária é a Lei. O nascimento da obrigação tributária (circunstância e momento em que o tributo passa a ser devido) ocorre com a subsunção do fato à norma, surgindo o fato jurídico tributário. Após a ocorrência do fato imponible, é que o crédito tributário deverá ser constituído pelo lançamento, que é a forma pela qual se materializa o direito da Fazenda Pública à cobrança, pela declaração da ocorrência do fato gerador e cálculo do tributo devido (CTN, Arts. 97, 113, 114 e 142). No caso em comento, não ocorreu o fato gerador da obrigação tributária na forma como pretendida pelo autor do procedimento fiscal, ou seja, omissão de receitas escrituradas e não declaradas, ocasionando a falta ou insuficiência de recolhimento do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e INSS referente aos fatos geradores ocorridos no decorrer do ano-calendário de 2003. Nesse sentido, senhor julgador, a autuação não está correta e merece ser refeito o cálculo para determinar o montante devido de forma correta, para adequar a verdade material dos fatos.

Diante do exposto, fica demonstrado e provado, que o lançamento objeto da presente lide, no que se refere ao fato gerador do ano-calendário de 2003, não pode prosperar da forma como foi constituído, tendo em vista que o lançamento para exigir o mencionado crédito tributário, está embasado em premissas fora dos parâmetros que foram legalmente fixados pela Lei. Assim, requer a reformulação da autuação relativa ao período de apuração em referência.

A exigência tributária deve ser realizada mediante a efetiva verificação da ocorrência do fato gerador e cálculo do tributo devido nos moldes legais. A esse respeito dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional.

O lançamento em discussão, que, obrigatoriamente, deveria decorrer de toda uma série de investigações e procedimentos administrativos legalmente previstos, encontra-se embasada a sua apuração sem levar em consideração os valores das notas fiscais de retorno, tendo em vista que as mesmas não representam vendas.

Como não considerar nos demonstrativos de apuração dos tributos e contribuições devidos no sistema simplificado, a dedução dos valores referentes às notas fiscais de retorno, uma vez que as mesmas não representam vendas? Neste aspecto, o procedimento adotado pela fiscalização não está correto, devendo ser corrigido para adequar às normas legais.

Cabe, no caso em lide, analisarmos primeiro a questão do ônus da prova em matéria tributária, para efeito de deslinde dessa controvérsia.

Na atividade de lançamento, a caracterização da matéria tributável há de estar perfeitamente configurada, sob pena de não se poder afirmar ter ocorrido o fato gerador. A caracterização da matéria tributável na atividade do lançamento de ofício é mister da autoridade administrativa, como, aliás, se pode ver no artigo 845, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, quando se refere às Bases do Lançamento, o qual é bastante rígido em relação à impugnação dos esclarecimentos.

Ora, senhor julgador, o cálculo e recolhimento dos tributos e contribuições foram efetuados com base no sistema simplificado no ano-calendário de 2003, não considerando no seu valor as notas fiscais de retorno, tendo em vista que as mesmas

não representam vendas. Logo, não pode prosperar a pretensão do autor do procedimento fiscal em tributar os mencionados valores como omissão de receita.

O princípio da verdade material é tão forte e base de todo o Estado-de-Direito, que já se escreveu, noutra ocasião: Enquanto o fisco não comprovar que os indícios por ele apresentados implicam necessariamente a ocorrência do fato gerador, estaremos diante de mera presunção simples, não de prova. Não terá, pois, o fisco cumprido seu ônus e a consequência é o dever do julgador considerar não comprovada a ocorrência do fato gerador e do nascimento da obrigação tributária. Poder-se-ia, pois, afirmar ser inconstitucional toda e qualquer presunção absoluta.

Assim, o fisco não cumpriu com o ônus de produzir a prova material, e a consequência é a não comprovação da ocorrência do fato gerador e o nascimento da obrigação tributária, que, no caso em comento, foi a falta ou insuficiência de recolhimento de tributos e contribuições, que, de fato, não ocorreu na forma pretendida pela autoridade fiscal, conforme se comprova com a documentação acostados nos autos, uma vez que retorno de mercadorias não pode ser considerado omissão de receita, pois não se trata de fato gerador da obrigação tributária.

Após o advento do Código Tributário Nacional, que consagrou o princípio da reserva legal no exercício da atividade administrativa de lançamento, as exigências tributárias somente poderão ser formalizadas com prova segura, a cargo de quem alega, dos fatos que revelem o auferimento de receita passível de tributação, ou mediante a demonstração de que ocorreram aqueles fatos expressamente arrolados pela lei, como presumíveis da ocorrência de omissões de receitas. Se é certo que as presunções hominis ou facti não se prestam para alicerçar a incidência do Imposto sobre a Renda, como é cediço na doutrina e jurisprudência, impossível a manutenção da exigência quando se baseia em simples ilação.

Diante dos fatos descritos na presente autuação, que se trata de notas de retorno, não revelam auferimento de receita passível de tributação, também não existem nos autos a demonstração de que ocorreram fatos que expressamente estão arrolados pela lei como presumíveis da ocorrência de omissão de receita. Assim, senhor julgador, os fatos indicados na presente autuação não se prestam para incidência tributária.

A despeito de uma análise criteriosa da questão fática relativa a notas fiscais de retorno serem consideradas como omissão de receita, entendemos que o critério adotado pela fiscalização reveste-se mais em um indício de omissão de receita, que prova dessa omissão.

Conforme foi apresentado pela requerente, as notas fiscais de retorno se referem às mercadorias que saíram do estabelecimento com notas fiscais a vender, que retornaram ao estabelecimento comercial. As vendas do período são representadas pelas vendas dentro do estabelecimento comercial mais remessa a vender menos retorno. Logo, retorno não é venda, não podendo ser considerado omissão de receita.

Assim, a partir do indício detectado pela fiscalização, entendemos que a prova de omissão de receita adviria da verificação das compras efetuadas pela requerente no período fiscalizado, assim como do estoque inicial e final.

Portanto, carente de prova do fisco, que deixou de aprofundar as investigações tendentes a verificar uma provável omissão de receita, dever ser reformulada a presente autuação.

Há de se observar que os lançamentos dos créditos tributários devem vir acompanhados de prova segura da infração que se pretende imputar, no sentido de não se exigir tributos indevidos ou acima do efetivamente devido. No caso em comento, a infração que se pretende imputar é considerar inidôneas as notas fiscais de retorno, fato que não está devidamente comprovado, logo, não pode ser exigido o crédito tributário.

Após os relatos acima, verifica-se que o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil se utilizou de presunção simples para provar o alegado na peça acusatória, tomando, como ponto de partida, fatos indiciários para concluir que as notas fiscais de retorno representam omissão de receita, significando recursos movimentados à margem da escrituração fiscal. Nesse caso, o ônus da prova da omissão de receita é inteiramente do fisco, uma vez que não há presunção legal de omissão de receita com base em nota fiscal de retorno.

Ressalte-se que a prova que decorre de presunção simples é tida por precária, pois normalmente sacrifica o que raramente ocorre pelo que se verificou repetidamente em situações idênticas no passado. O pressuposto lógico é que, a partir da existência de elementos comuns, espera-se a repetição de um resultado conhecido. Essa regra pode ser infirmada por ocorrências excepcionais, representadas por fatos improváveis que fujam ao padrão estabelecido pela experiência.

Para a manutenção da exigência como proposta, é necessário que tal conjunto de indícios permita ao julgador alcançar a certeza necessária para seu convencimento, afastando possibilidades contrárias, mesmo que improváveis. Alcançar a certeza sobre o litígio não significa necessariamente conhecer a verdade dos fatos. A certeza é obtida quando os elementos de prova confrontados pelo julgador estão em concordância com a alegação trazida aos autos, que, no caso, se trata do fato de que notas fiscais de retorno não podem ser consideradas omissão de receita. Ressalte-se ainda que a certeza não é suscetível de graduação. Se remanescer uma dúvida razoável da improcedência da exação, o julgador não poderá decidir contra o acusado. No estado de incerteza, o Direito preserva a liberdade em sua aceção mais ampla, protegendo o contribuinte da interferência do Estado (tributação) sobre o seu patrimônio.

Assim, senhor julgador, fica demonstrado que, apesar dos indícios apurados pela fiscalização serem relevantes, não são suficientes para estabelecer uma relação de implicação que permita alcançar a certeza necessária da ocorrência dos fatos que lastreiam a presente autuação. Diante do exposto, requer que seja julgado improcedente o lançamento em discussão.

[Aduziu decisões administrativas]

Assim, senhores julgadores, tendo a contribuinte comprovado nos autos que, de fato, houve o retorno das mercadorias consideradas como omissão de receitas pela fiscalização, é de se cancelar o lançamento em discussão, por ser ato de inteira justiça.

1.2 - Da Impossibilidade da Aplicação da Multa de Ofício Agravada no caso de Omissão de Receitas escrituradas e não declaradas.

O ilustre Auditor impôs multa agravada à empresa autuada pelo fato de ter havido omissão de receitas escrituradas e não declaradas, devido, segundo o autor do procedimento fiscal, à utilização de notas fiscais inidôneas com o objetivo de

diminuir a base de cálculo apurada pela fiscalização nos livros fiscais apresentados.

Contudo, tal argumentação não deve prosperar, mesmo porque notas fiscais de retorno não representam omissão de receita, se não vejamos:

A Lei nº 9.430/96 em seu art. 44, inc. II, estipula que 'nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, será aplicada multa no percentual de 150%' (grifos nossos).

Por sua vez, a Lei nº 4.502/64, nos seus arts. 71, 72 e 73, define as condutas necessárias para a configuração da fraude para fins tributários.

Como se denota, o dolo é elemento imprescindível para se configurar a fraude. Se não há dolo, não se tem como haver fraude à legislação tributária.

Damásio E. de Jesus conceitua dolo como sendo 'a vontade de concretizar as características objetivas do tipo, se apresentando como um elemento subjetivo.' Trazendo este conceito para o campo tributário, a configuração do dolo se dá quando o sujeito passivo tem consciência que está se apropriando de coisa alheia móvel de que tem posse ou detenção, sabendo que tal atitude é contrária à legislação tributária e assumindo o risco de causar lesão ao Erário Público, desde que essa informação jamais possa ser descoberta pelo Fisco.

Como reforço de argumento quanto à inoportunidade de dolo na contribuinte, em razão da receita dita como omitida está escriturada, não cabendo no caso o lançamento da multa de ofício qualificada, demonstrando assim seu descabimento no caso em análise.

Neste sentido, conforme exposto no item anterior, a omissão de receita foi em razão de notas fiscais de retorno, que estão devidamente escrituradas nos livros contábeis e fiscais, terem sido consideradas inidôneas, cujo fato não foi devidamente comprovado pela fiscalização.

Assim é que, havendo dúvida quanto à 'natureza e às circunstâncias materiais do fato' e sua 'autoria', impõe-se à aplicação do art. 112, II e III, do CTN, que positiva o princípio in dubio contra fisco, determinando que a interpretação do artigo 44, incisos I e II, da Lei n. 9.430/96, se faça de forma mais favorável à contribuinte autuada.

Sobre o art. 112, destaco, por oportuno, a autorizada lição de Aliomar Baleeiro, para quem 'o CTN dispôs, por outras palavras, que, em relação às penalidades, observe-se o caráter restrito do Direito Penal, in feno, salvo opiniões isoladas, à analogia. A máxima in dubio pro réu vale aqui também'.

Comentando o dispositivo, ensina Sacha Calmon Navarro Coelho que: 'Ao contrário do que pensam os órgãos administrativos que processam os contenciosos fiscais, os preceitos do art. 112 se endereçam principalmente a eles e só depois aos juízes.

Por outro lado, este artigo relativiza a objetividade do ilícito fiscal, que dispensa, para sua caracterização, a pesquisa do elemento subjetivo.

Com efeito, qualquer dúvida ou imperfeita caracterização da ilicitude redundará em vantagem para o contribuinte. A decisão há de ser, necessariamente, em seu favor.'

Ainda a propósito do art. 112 do CTN, destaco os comentários de Hugo de Brito Machado, nos seguintes termos:

‘Realmente, com o inciso II do art. 112, o Código deixou claro que a lei tributária que define infrações, ou lhes comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão de seus efeitos. Evitou, assim, a utilidade de possível interpretação restritiva da norma do inciso I. Preservou o alcance da norma do art. 112, inspirada nos princípios do Direito Penal, contra a interpretação restritiva do inciso I, segundo a qual a dúvida capaz de ensejar a sua incidência seria apenas aquela residente na norma.

Deixou claro que a dúvida a ser resolvida a favor do acusado pode ser também aquela residente no fato. Em sua natureza ou suas circunstâncias materiais, e ainda na natureza e a extensão de seus efeitos.’

Sergio Feltrin Correa, no mesmo sentido, ensina que ‘a regra a ser observada ... é que, em existindo dúvida, e sendo esta justificada, beneficia-se o contribuinte’.

Ademais, não só a ausência de prova de dolo na conduta da contribuinte autuada, bem como a falta de qualificação e individualização de sua conduta, necessariamente dolosa, em um dos tipos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, também a improcedência do lançamento da multa de ofício qualificada.

Neste sentido, destaco a lição de Edmar Oliveira Andrade Filho: ‘... o pressuposto de aplicação em concreto da norma jurídica citada é a ocorrência de sonegação, fraude e conluio, consoante definição contida na Lei nº 4.502/64. Em decorrência, toda norma individual e concreta de aplicação desse preceito deve individualizar qual das três condutas foi adotada no caso concreto e as provas respectivas, já que os conceitos normativos de sonegação, fraude ou conluio não podem - validamente - ser permutados pelo aplicador da lei em face do princípio da estrita legalidade e na exigência de decisão com base na verdade material. Omissão de receita escrituradas e não declaradas de acordo com a norma legal não enseja a aplicação da multa qualificada.

Logo, o fundamento legal da infração não pode ser unicamente o preceito da Lei nº 9.430/96; é indispensável e necessária a produção de provas inequívocas de que tenha ocorrido pelo menos uma das condutas referidas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. A indicação, pura e simples, do preceito normativo citado, sem a correspondente prova, sem a sua qualificação e individualização da conduta, implica cerceamento do direito de defesa e torna ilegítima a aplicação da multa qualificada.’

A jurisprudência administrativa é farta ao negar a aplicação da multa qualificada, quando não comprovado o dolo, o evidente intuito de fraude, ainda que reconhecida a procedência do lançamento com base em omissão de receita, presumida ou comprovada.

[Aduziu decisões administrativas]

Como consequência da ausência de prova de dolo na conduta da contribuinte autuada, bem como da falta de qualificação e individualização de sua conduta, necessariamente dolosa, em um dos tipos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, e, ainda, tendo em conta o disposto no art. 112, II e III, do CTN, deve ser julgado improcedente o lançamento da multa de ofício qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), aplicada com base no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96.

Como se denota, incorreto fora a aplicação da multa agravada de lançamento de ofício prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, quando não comprovada a intenção dolosa do contribuinte em burlar a fiscalização. Para que isso ocorresse, no presente caso, era necessário que o Fisco não tivesse acesso à receita da contribuinte; como tal situação não ocorre no presente caso, resta afastada a aplicação de multa agravada.

[Aduziu decisões administrativas]

Se não restou devidamente provado que a impugnante cometeu alguma ação ou omissão dolosa, visando impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo, ou ainda, visando excluir ou modificar suas características essenciais para reduzir o montante do imposto devido, ou para evitar ou diferir seu pagamento, deve ser a multa reduzida para o percentual normal de lançamento de ofício, afastando-se de pleno a exigência da multa agravada imposta sob o argumento de fraude à Fazenda Pública.

Diante do exposto, pugna a empresa ora autuada a redução da multa para o percentual normal de lançamento de ofício (75%) no ano-calendário de 2003, por entender ser medida de inteira justiça. Pede e espera deferimento.

De todo o exposto, fica também demonstrado e provado que o lançamento objeto da presente lide não pode prosperar, tendo em vista que o lançamento para exigir o crédito tributário objeto da presente controvérsia, está embasado em presunção fora dos parâmetros que foram legalmente fixados pela Lei. Assim, requer o seu cancelamento.

2. A decisão da instância *a quo* foi assim ementada (fls. 285):

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2003

ENCARGO PROBATÓRIO. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

Incumbe ao impugnante o ônus de comprovar o valor excluído da base tributável.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

IMPUTAÇÃO. CLASSIFICAÇÃO JURÍDICA.

O impugnante se defende do fato que lhe é imputado no ato de aplicação da penalidade, e não da classificação jurídica dada pela autoridade fiscal. O enquadramento legal genérico só acarreta a nulidade do ato se restar comprovado, pelo administrado, o prejuízo concreto para o exercício de sua defesa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

3. Cientificada da referida decisão em 27/08/2012 (fls. 329 - numeração digital - ND), a tempo, em 17/09/2012, apresenta a interessada Recurso de fls. 330 a 368 - ND, nele reiterando os argumentos anteriormente expendidos e aduzindo mais os seguintes:

- a) que é fato e não foi contestado que as notas fiscais de retorno constam da escrituração da Recorrente;
- b) que a simples falta de descumprimento de formalidades legais na emissão de documento fiscal não pode ser transformada em fato gerador de impostos e contribuição, em obediência ao princípio da verdade material dos fatos;
- c) que a autoridade julgadora distorce os fatos, concluindo que, no caso, não houve presunção de omissão de receitas, tampouco o retorno foi considerado venda, mas simples distribuição de encargo de prova ao contribuinte;
- d) que essa conclusão está em desacordo com a descrição dos fatos e o enquadramento legal da autuação, não tendo fundamento lógico a decisão da autoridade julgadora;
- e) que, embora tendo sido desonerado em parte o agravamento da multa no julgamento de primeira instância, ainda permanece em parte, o que não pode prevalecer, uma vez que não houve dolo ou fraude na presente autuação;
- f) que o autor do procedimento fiscal e a autoridade julgadora de primeira instância desconsideraram a verdade material dos fatos, tributando uma ficção;
- g) que o fato de as notas fiscais terem sido emitidas sem o cumprimento de algumas formalidades legais não prejudica a verdade material dos fatos, ou seja, o retorno de mercadoria para o estoque da Recorrente;
- h) que as notas fiscais de retorno estão devidamente escrituradas e representam a verdade material dos fatos;
- i) que não incide juros de mora sobre a multa de ofício, tendo em vista a ausência de base legal para essa exigência; e
- j) que a Selic só incidirá sobre multas isoladas aplicadas nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1997.

Em mesa para julgamento.

Voto

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, Relator

Atendidos os pressupostos formais e materiais, tomo conhecimento do Recurso.

4. Constatou dos autos de infração que compõem este processo (IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e INSS) a seguinte descrição dos fatos (fls. 6, 12, 18, 24 e 30):

001 - DIFERENÇA DE BASE DE CÁLCULO

RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS

Valor apurado conforme relatório fiscal, anexado ao presente auto de infração (Anexos I e II).

5. No Referido Relatório Fiscal foi dito o seguinte (fls. 42 a 44):

No curso da ação fiscal, foi constatada divergência entre os valores de receitas de venda escriturados no Livro Razão e os constantes na Declaração Anual Simplificada — PJSI.

Intimado a apresentar esclarecimentos sobre as divergências apuradas pela fiscalização, o contribuinte admitiu inconsistência no preenchimento da PJSI e apresentou tabela com valores de receitas idênticos aos apurados pela auditoria “ajustados” por quantia referente ao retorno de mercadorias, conforme documentado na carta-resposta:

“[...] nossa empresa vende no sistema pronta entrega, sai com mercadoria a vender, o que não vende, retorna para dentro da empresa, sendo a venda igual: As vendas internas dentro do comércio mais Remessa a vender menos Retorno que é igual a vendas do mês [...]” (grifo nosso).

Dessa forma, o citado “Retorno” diminuiria a base de cálculo do imposto e, conseqüentemente, o tributo a ser apurado mediante lançamento de ofício.

Com a finalidade de confirmar tais informações, intimou-se o contribuinte a apresentar todos os comprovantes e documentos fiscais comprobatórios das receitas auferidas, bem como notas fiscais de saídas e retornos de mercadorias (Termo de Intimação Fiscal nº 0001).

Em resposta, a empresa enviou pastas com notas fiscais intituladas por remessa a vender, notas fiscais de saída e retorno.

6. Verificou a fiscalização que (fls. 43):
- parte das notas fiscais de retorno apresentadas era inidônea, pois a data de emissão do documento é anterior à data de sua impressão pela gráfica;
 - nenhuma das notas fiscais de retorno, cuja emissão é da empresa fiscalizada, possuía informações relativas ao documento original; e
 - parte das notas fiscais apresentadas como sendo de retorno são documentos emitidos por outras pessoas jurídicas, que têm como destinatário o fiscalizado, referindo-se, na verdade, a compras efetuadas pela empresa, não possuindo natureza de retorno de mercadorias.
7. Como decorrência, foram desconsideradas todas as notas apresentadas como sendo de retorno, “descaracterizando, assim, a pretensão do contribuinte de diminuir a base de cálculo do tributo apurada nos livros contábeis” (fls. 196).
8. Em sua Impugnação e Recurso, limita-se a Recorrente a enfatizar a questão como se se tratasse de presunção legal de omissão de receita, e não – como é o presente caso – de apuração direta de omissão de receita, como segue (fls. 45):

Demonstrativo da Omissão Apurada na Ação Fiscal Receitas de Vendas - Ano-calendário 2003

Valores em R\$			
Período	Valor Contábil ⁽¹⁾	PJSI ⁽²⁾	Diferença = Omissão
jan/03	44.267,89	-	44.267,89
fev/03	48.241,56	-	48.241,56
mar/03	35.307,61	-	35.307,61
abr/03	51.595,30	-	51.595,30
mai/03	41.667,42	-	41.667,42
jun/03	68.483,42	-	68.483,42
jul/03	121.646,95	-	121.646,95
ago/03	100.082,53	-	100.082,53
set/03	121.704,78	-	121.704,78
out/03	108.622,83	-	108.622,83
nov/03	96.062,09	-	96.062,09
dez/03	139.784,69	-	139.784,69
TOTAL	977.467,07	-	977.467,07

(1): Receitas de vendas escrituradas no Livro Razão.

(2): Receitas de vendas apresentadas na Declaração Anual Simplificada - PJSI.

Fonte: Documentos contábeis fornecidos pelo contribuinte e PJSI.

9. Na realidade, toda a questão gira em torno de a Recorrente – e não o Fisco – comprovar a existência e correção dos valores por ela apontados como oriundos de retorno de mercadorias (fls. 188):

MÊS	V. INTERNAS	(+) AVENDER	(-) RETORNO	(=) VENDAS DO MÊS
01	1.321,42	42.946,47	39.388,51	4.879,38
02	13.887,67	34.353,89	29.317,52	18.924,04
03	85,13	35.222,48	29.179,90	6.127,71
04	-	51.595,30	44.252,96	7.342,34
05	1.542,38	40.125,04	37.295,96	4.371,46
06	537,55	67.945,87	61.625,22	6.858,20
07	6.562,54	115.084,41	100.422,59	21.224,36
08	-	100.082,53	89.356,98	10.725,55
09	755,38	120.949,40	105.441,78	16.263,00
10	-	108.622,83	100.621,66	8.001,17
11	-	96.062,09	84.958,89	11.103,20
12	-	139.784,69	131.683,38	8.101,31
TOT.	24.692,07	952.775,00	853.545,35	123.921,72

10. Ou seja, em vez de contraditar os motivos que levaram a fiscalização a não acatar as notas fiscais apresentadas como sendo de retorno, limita-se a Recorrente a questionar a impossibilidade legal de considerar essas notas fiscais, por presunção, como oriundas de omissão de receita.

11. Requisito essencial para a admissão de notas fiscais de retorno de mercadorias não vendidas é a indicação, nelas, dos dados da correspondente nota fiscal emitida na remessa a vender a que corresponder o retorno.

12. Do contrário, não havendo qualquer vinculação entre essas supostas notas fiscais de entrada (retorno de mercadorias não vendidas) com notas fiscais de saída, não podem, aquelas, deduzir o montante destas.

13. Não se trata, aí, como quer fazer crer a Recorrente, de “simples falta de descumprimento de formalidades legais na emissão de documento fiscal”, mas de característica inerente às verdadeiras notas fiscais de retorno.

14. **Correto**, portanto, o procedimento fiscal.

Multa qualificada

15. Com relação à qualificação da multa de ofício aplicada, ficou cabalmente comprovada a utilização de notas fiscais inidôneas com o objetivo de diminuir a base de cálculo dos tributos e contribuições, inidoneidade, essa, consistente, no emprego de notas fiscais com data de emissão anterior à data de sua impressão.

16. Tal fato não foi contraditado, em nenhum momento, pela Recorrente.

17. Tendo, por outro lado, a decisão recorrida limitado a aplicação da multa qualificada apenas ao valor total das notas fiscais de retorno nessas condições (fls. 295 e 296), **não procede** a irrisignação da Recorrente.

Juros sobre multa de ofício/Taxa de juros Selic

18. O que não se questionou na fase impugnatória constitui matéria passada em julgado, não suscetível de apreciação na fase recursal.

Demais exigências

19. Ressalvados os casos especiais, igual sorte colhem os lançamentos que tenham sido formalizados por mera decorrência daquele, na medida em que inexistem fatos ou argumentos novos a ensejar conclusões diversas.

Conclusão

Em face do exposto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO**.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes