



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

Processo nº 13982.000293/2011-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.812 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2014
Matéria Imposto de Renda Pessoa Jurídica
Recorrente CENTRO CENTER ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

GLOSA DE DESPESAS. REGISTROS CONTÁBEIS FORMALMENTE PERFEITOS. CONTROVÉRSIA SOBRE EXISTÊNCIA NO MUNDO DOS FATOS. NECESSIDADE DE PROVAS QUE MATERIALIZAM A SITUAÇÃO CORRESPONDENTE AOS FATOS REGISTRADOS.

A contabilidade não é uma verdade em si mesma, mas instrumento para que uma realidade externa a ela seja conhecida e interpretada. Neste sentido, havendo controvérsia quanto à materialidade de operações formalmente registradas, ainda que acompanhadas de notas fiscais com indicativo de que as mercadorias foram entregues, isto é, com existência de "canhotos" assinados e emissão de duplicatas quitadas por meio da conta caixa, cabe ao julgador avaliar a prova e formar convicção.

No caso concreto, da comparação das notas cujas despesas foram glosadas, com as notas relacionadas às transações que efetivamente ocorreram, percebe-se que as notas fiscais que não correspondiam a uma transação efetiva continham as expressões "*NF COM DESCONTO, ITENS COM VALOR LÍQUIDO*".

NOTAS FISCAIS QUE NÃO FORAM CONSIDERADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. EXCLUSÃO DA SOMA DAS DESPESAS GLOSADAS.

Apurado por meio de resolução que determinadas notas fiscais não foram lançadas como despesas na apuração do lucro real, o valor correspondente a estas deve ser excluído da base de cálculo das despesas glosadas.

DA MULTA QUALIFICADA. ALEGAÇÃO DE EXORBITÂNCIA QUANTO AO PERCENTUAL. SÚMULA 2 DO CARF

O percentual de 150% aplicável nos casos de multa qualificada está previsto no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo das despesas glosadas os valores de R\$ 12.564,14, no 4º trimestre de 2005; R\$ 4.423,90, no 1º trimestre de 2006 e R\$ 19.929,98, no 2º trimestre de 2006; nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausente o Conselheiro Carlos Pelá. Participou do julgamento o Conselheiro Rogério Aparecido Gil.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Paulo Roberto Cortez, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Rogério Aparecido Gil e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

A controvérsia do presente processo, nos termos da acusação fiscal, pode ser resumida como glosa de custos referentes a aquisições feitas junto à empresa Tozzo e Cia Ltda., lastreadas por notas fiscais emitidas de forma graciosa.

Diz a fiscalização que a Empresa Tozzo & Cia Ltda efetuou vendas de mercadorias para estabelecimento diverso e emitiu notas fiscais forjadas indicando como destinatária a fiscalizada Centro Center Alimentos Ltda, que por sua vez lançou em sua contabilidade os custos correspondentes às citadas aquisições que resultaram glosadas.

A empresa fiscalizada optou em apurar o imposto de renda pelo lucro anual, com períodos de apuração trimestral, sendo que o presente lançamento científico em 2011 diz respeito ao último trimestre de 2005 e a cada um dos trimestres dos anos-calendário de 2006, 2007, 2008 e até o terceiro trimestre de 2009.

A planilha com a relação de mais 4000 (quatro mil) notas fiscais cujos custos foram glosados pela autoridade fiscal consta das fls. 59/145.

A impugnação encontra-se às fls. 782 e seguintes.

Os demais detalhes indicando como ocorriam as alegadas operações comerciais foram especificados no relatório do acórdão de fls. 962/969, de onde transcrevo o quanto segue:

"Por meio do Auto de Infração às folhas 03 a 27, foi exigida da contribuinte acima qualificada a importância de R\$ 279.563,39 a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, acrescida de multa de ofício de 150 % e encargos legais devidos à época do pagamento, referente a fatos geradores ocorridos nos trimestres findos em 31/12/2005 e dos anos de 2006 a 2009, este último até o trimestre findo em 30/09/2009. Em consulta à Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal (is) verifica-se que a autuação se deu em razão de:

CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS – GLOSA DE CUSTOS Valor apurado conforme Relatório Fiscal constante deste auto de infração, em que houve glosa de custos não comprovados referentes às aquisições fictícias, ou seja, contabilização de Notas Fiscais "graciosas". Promoveu-se a recomposição do lucro real a ser tributado, frente as exclusões desses custos.

Exigida, ainda, como lançamentos decorrente daquele, por meio do auto de infração às fls. 28 a 43, a importância de R\$ 118.505,91 a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, também acrescida de multa de ofício de 150% e encargos legais devidos à época do pagamento.

Do Relatório Fiscal foram glosados os custos referentes às aquisições da empresa Tozzo e Cia Ltda., lastreadas por notas fiscais identificadas pela fiscalização como emitidas de forma graciosa. Inicialmente a autoridade fiscal informa que a ação foi iniciada a partir de documentos apreendidos pelo Ministério Público de Santa

Catarina e compartilhados, com a devida permissão judicial, com a Receita Federal do Brasil que revelam que os responsáveis pela empresa Tozzo & Cia Ltda organizaram esquema de vendas sem notas fiscais e emissão de notas fiscais e duplicatas forjadas para outros destinatários.

Explica que 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 por exemplo, o SIMPLES. Estas entregas sem nota fiscal eram acompanhadas de documento paralelo denominado "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 correspondiam, ou se referiam, a uma entrega de mercadoria sem nota fiscal, ou seja, referiam-se a um "pedido ATZO". Acrescenta que para o controle financeiro, os responsáveis da empresa Tozzo & Cia Ltda simulavam a emissão de duplicatas que eram registradas como quitadas via caixa, dando uma aparência de regularidade para todas as operações.

Relata que da análise dos documentos recebidos, constatou-se que a empresa CENTRO CENTER ALIMENTOS 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.

A partir desta constatação, realizou-se diligência fiscal para verificar o emprego pela contribuinte das notas fiscais graciosas, quando foram obtidas, em meio digital, informações relativas às notas fiscais de entrada e a escrituração contábil e fiscal (fls.101 a 104). 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.

A contribuinte foi regularmente intimada a comprovar com documentação hábil e idônea o recebimento dessas mercadorias e o seu efetivo pagamento, mas não apresentou explicações. Apesar de apresentar as cópias das Notas Fiscais, não comprovou o efetivo pagamento das mesmas. A autoridade Fiscal salienta que do exame em tais cópias das Notas Fiscais disponibilizadas pela contribuinte (juntadas por amostragem fls. 332 a 367), vê-se que em TODAS existe a indicação de "Nota Fiscal com Desconto Itens com Valor Líquido", ou seja, numa operação regular, deveriam ser indicados em campos específicos da respectiva NF os valores: bruto da mercadoria, do desconto concedido e do líquido recebido. A situação encontrada só corrobora com o trabalho realizado pelo Fisco Estadual na apuração do ICMS conjuntamente com o Ministério Público do Estado de Santa Catarina.

Informa que nas contas contábeis 4173 - REDUÇÕES DA RECEITA, 310171 VENDAS e 231021 - LUCRO OU PREJUÍZO ACUMULADO (juntadas por amostragem em períodos de 12/2005, 12/2006, 12/2007, 12/2008 e 09/2009)

identificam e comprovam a utilização das Notas Fiscais "inidôneas" para composição de seus custos e conseqüente apuração de resultado pelo lucro real.

Afirma, a autoridade fiscal que “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.”

Por fim, arremata (fl. 52):

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.

Aplicou a multa de ofício duplicada considerando que empresa fiscalizada, de forma reiterada e intencional, 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.

Da Impugnação

A impugnante contesta a autuação alegando que todas as notas fiscais relacionadas nos autos exceto algumas que lista e que diz que não foram escrituradas e nem utilizadas na composição de seus créditos dos mencionados impostos dos autos de infração referem-se a mercadorias efetivamente adquiridas, devidamente contabilizadas e registradas em seus livros fiscais e contábeis, tendo havido a comprovação de seus respectivos recebimentos, através da assinatura nos canhotos das notas fiscais, e de seus pagamentos, por meio das duplicatas quitadas e baixadas do caixa, trazidas em anexo por amostragem.

Por essa razão, argumenta que “a autuação fiscal foi aplicada de forma aleatória, sem critérios de levantamento correto das alíquotas tributárias (desconsiderando as isenções e substitutos tributários)”.

Reclama da aplicação da multa de ofício, dizendo-a abusiva haja vista representar 55% do total do débito, “caracterizando-se flagrante ato inconstitucional”.

A DRJ julgou improcedente a impugnação. Intimada (fl. 975), a parte interessada, de forma tempestiva, apresentou o recurso de fls. 977/992, alegando:

a) Que as operações de compra e vendas realizadas com a empresa Tozzo e Cia Ltda ocorreram efetivamente estando presentes todos os requisitos legais tais como emissão de nota fiscal, expedição de duplicatas faturadas regularmente, recebimento das mercadorias com canhotos devidamente assinadas e quitadas por caixa;

b) Que o recurso deve ser analisado de forma técnica, não podendo se supor que "ante uma situação hipoteticamente irregular de outras operações objeto de investigação, se possa presumir situação análoga em face da recorrente".

c) À fl. 988 a recorrente volta a relacionar uma série de notas fiscais que somadas totalizam R\$ 23.100,96, "que foram objeto de autuação", sem que tivessem sido utilizadas pela recorrente", o que representa uma diminuição de R\$ 3.465,14 do IRPJ e R\$ 2.079,79 da CSLL, lançados;

c) Ao final, argumenta que a multa aplicada é abusiva.

Este processo esteve em pauta na sessão de 9 de julho de 2013, ocasião em que apresentei proposta de resolução objetivando esclarecer os seguintes pontos:

1) Se além das notas fiscais consideradas forjadas a empresa recorrente realizou outras operações com a empresa Tozzo e de que forma se deu o pagamento destas operações, isto é, se mediante sistema bancário ou frente à conta caixa. Neste caso, para efeito de amostragem usar somente os períodos de 12/2005, 12/2006, 12/2007, 12/2008 e 09/2009.

2) Ademais, como a planilha a que se refere o Ministério Público, anteriormente apontada neste voto, pode conter elemento de prova quanto às operações realizadas entre a empresa Tozzo e a recorrente, seria de bom alvitre que a fiscalização, dentro do possível, solicitasse cópia do referido documento à autoridade competente, observando a necessidade de sigilo caso determinado pelo juiz.

3) Tendo em vista que a venda de mercadorias pressupõe compra anterior, verifique a autoridade fiscal, se possível, se há elementos na contabilidade da empresa recorrente que apontam descompasso entre mercadorias adquiridas, vendas realizadas e controle de estoque.

3.1) Por fim, na impugnação, à fl. 783, a recorrente alega que as notas fiscais nº 315717, 315718, 315714, 315723, 315713, 315719, 315725, 315712, 315716, 315721, 315720, 315715, 315709, 315724, 315722, 315711, 315710, 317937, 317939, 317940, 317935, 318109, 317936, 317941, 317926, 317930, 317928, 317931, 317927, 318108, 317938, 317934, 317933, 317929, 317932, 328381, 328378, 327375, 328374, 328379, 328373, 328382, 328376, 328377, 328380, 361097, 361095, 361094, 361093, 361096, 365516, 365513, 365515, 365514, 368382, 368386, 368385, 368387, 368384, 368383, 368381, 541870, 541869, 541708, 541705, 541871, 541706, 541707 e 541868, cujas despesas foram glosadas, que juntos somam R\$ 23.100,96, sequer foram objeto de lançamento como custos na sua contabilidade. Argumenta que tais transações nunca se efetivaram.

4) Neste sentido, deve a autoridade fiscal manifestar-se acerca de tal alegação, indicando em que ponto dos registros contábeis os custos referentes às citadas notas foram lançados, ou, ao contrário, se procede o argumento da recorrente neste ponto.

5) Além das diligências acima, a autoridade fiscal poderá, se entender cabíveis, prestar informações complementares acerca dos fatos.

No decorrer da diligência a contribuinte foi intimada e informou à autoridade fiscal que efetivamente, além das operações comerciais que foram glosadas realizou outras transações com a empresa Tozzo, conforme planilha de fls. 1.017/1.118.

Segundo consta das fls. 1.372 e seguintes, a contribuinte foi intimada do resultado da diligência fiscal, sem se manifestar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

O recurso é tempestivo, foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado. Desta forma, preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo ao exame das questões suscitadas.

De início, diante da alegação da recorrente de que não se pode pegar uma situação hipoteticamente irregular e se presumir que tal irregularidade se estende a todos quantos negociaram com determinada empresa, destaco que o colegiado tomou cuidado para não incorrer em tal erro, inclusive, converteu o julgamento em diligência para obter esclarecimentos que lhes pareceu relevantes ao exame do mérito.

A contabilidade não é uma verdade em si mesma, e sim instrumento para que uma realidade externa a ela seja conhecida e interpretada. Neste sentido, havendo controvérsia quanto à materialidade de operações formalmente registradas, ainda que acompanhadas de notas fiscais com indicativo de que as mercadorias foram entregues, isto é, com existência de "canhotos" assinados e emissão de duplicatas quitadas frente à conta caixa, há que se considerar as peculiaridades de cada caso, sem que se parta de julgamento preconcebido imaginando que todos quantos negociaram com determinada empresa faziam parte de um esquema voltado a fraudar o fisco.

Do próprio relatório fiscal depreende-se que a empresa Tozzo e Cia Ltda estava devidamente constituída e comercializava regularmente seus produtos. Em relação a esta empresa existe a acusação de que remetia mercadorias sem notas fiscais a comerciantes que desejavam revendê-las sem notas. Por outro lado, para manter a regularidade do estoque e para beneficiar interessados em registrar créditos de ICMS, a acusação diz que "os responsáveis da empresa Tozzo & Cia Ltda simulavam a venda de mercadorias com a emissão de notas fiscais com destinatários forjados". Dentre estes destinatários forjados estaria a empresa Centro Center Alimentos Ltda.

Intimada a comprovar as operações referentes às notas fiscais questionadas, a recorrente argumenta que apresentou as respectivas notas fiscais, as duplicatas correspondentes, recebimento das mercadorias com canhotos devidamente assinados e quitados por caixa. Apesar das formalidades aqui apontadas, a autoridade fiscal entendeu que as transações citadas não ocorreram e, em assim sendo, inobstante os registros contábeis, não houve pagamento, razão pela qual as despesas foram glosadas.

A autoridade fiscal asseverou que a empresa Tozzo e Cia Ltda, quando emitia notas fiscais graciosas fazia constar a expressão "NF com desconto. Itens com valor líquido." Examinando as notas fiscais a que se refere à fiscalização (fls. 546/564 e 878/959) não encontrei outro tipo de nota fiscal para que pudesse fazer comparação. No entanto, examinando a prova dos autos, no depoimento que um ex-funcionário prestou ao Ministério Público, fls. 499/503 há indicativos de operações irregulares praticadas pela empresa Tozzo correlacionados com fatos citados nesta autuação.

Em relação a tal prova (depoimento frente ao representante do Ministério Público), não desconheço da necessidade do contraditório em relação à prova para que esta possa ser utilizada como elemento apto a imputar determinada responsabilidade a alguém. Tanto a testemunha acima, quanto as mencionadas nos depoimentos de fls. 512 e 525, não fazem referência à empresa recorrente que, por sua vez sequer teve condições de contraditá-las ou formular perguntas. Contudo, se dita prova, neste processo, não pode ser usada contra a recorrente por ser colhida sem que se oportunizasse a possibilidade de formular as perguntas que entendesse necessárias ou até mesmo arguir suspeição ela, ao menos contém informações que se coadunam com o destacado no relatório fiscal, em especial quando menciona à fl. 525: "Que o declarante sabe que Nota "Referente" é emissão de nota destinada a uma empresa que necessita de Nota Fiscal, enquanto a mercadoria é destinada para outra empresa, acompanhada de um documento denominado "ATZO", que permite ao motorista entregador saber onde entregar a mercadoria.... Que existem vendas com emissão de nota fiscal regular e vendas com a denominação acima¹."

Pois bem, na linha do que destaquei no início deste voto, formalmente as operações estão perfeitas. Em circunstâncias normais, na tese da recorrente, o que mais ela deveria apresentar?

Diante da indagação acima, este Colegiado converteu o julgamento em diligência formulando a seguinte pergunta ao auditor fiscal:

Se além das notas fiscais consideradas forjadas a empresa recorrente realizou outras operações com a empresa Tozzo e de que forma se deu o pagamento destas operações, isto é, se mediante sistema bancário ou frente à conta caixa?. Neste caso, para efeito de amostragem usar somente os períodos de 12/2005, 12/2006, 12/2007, 12/2008 e 09/2009.

Em atenção a pergunta acima, respondeu a autoridade fiscal que sim e que constam na escrita contábil notas fiscais correspondentes a "outras" aquisições que não foram consideradas graciosas.

Quanto aos pagamentos destas notas, "não consideradas graciosas", estes se deram, através da conta Caixa Geral.

No que se refere ao questionamento acerca de eventual descompasso entre mercadorias adquiridas, vendas realizadas e controle de estoque, formulado na resolução, a autoridade fiscal esclareceu que "por informações da contribuinte não existem controles de estoques para o período por conta de alteração de sistema informatizado o que culminou com a perda do banco de dados quanto ao controle de estoque."

Assim, a realidade dos autos está a demonstrar que o pagamento das mercadorias adquiridas pela recorrente se davam em contrapartida à conta caixa, isto tanto para as que foram objeto de glosa quanto àquelas que a fiscalização considerou efetivamente adquiridas.

Segundo os levantamentos feitos a partir de investigação levada a efeito pelo Ministério Público, as notas fiscais graciosas indicavam desconto de 0,01%. Comparando cada

¹ Com isto, não estou a mencionar fundamento de minha decisão com base em colheita de prova sem contraditório. Apenas fiz o registro acima a título de informação.

detalhe das notas tidas como insubsistentes e as notas fiscais verdadeiras tem-se que elas são praticamente iguais, com uma única exceção, nas notas fiscais que o Ministério Público indicou como não representando uma efetiva operação consta, dentre outras informações, no espaço destinado a DADOS ADICIONAIS, a informação NF COM DESCONTO, ITENS COM VALOR LÍQUIDO, expressões estas inexistentes nas notas fiscais que vieram aos autos com a diligência e que, nos dizeres da fiscalização e também da fiscalizada, representam transações comerciais que efetivamente ocorreram. Neste sentido, a título de exemplo basta comparar as notas de fls. 1027 e 568.

Por ocasião do exame do processo nº 13982.001026/2010-91 também converti os autos em diligência por não localizar nas notas fiscais a expressão "Nota Referente" ou com "desconto 0,01%", citadas no Termo de Verificação Fiscal. Todavia, na reanálise da prova, no processo em pauta, percebi que tais informações constam do final da nota, no espaço destinado a DADOS ADICIONAIS.

Ademais, como bem apurou a autoridade fiscal, quando da diligência, nem todas as notas fiscais com a expressão "NF COM DESCONTO, ITENS COM VALOR LÍQUIDO", haviam sido lançadas como despesas.

A informação fiscal, à fl. 1.361, relaciona cada uma das notas fiscais que não constavam como despesas, chegando aos seguintes valores que devem ser excluídos: R\$ 12.564,14 no quarto trimestre de 2005; R\$ 4.423,90 no primeiro trimestre de 2006 e R\$ 19.929,98 no segundo trimestre de 2006.

No que se refere à alegação de abusividade da multa, contida no recurso, tenho que a situação dos autos indicando procedimento de fraude para reduzir o montante do tributo devido, caracterizada que justifica a aplicação da multa prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que o CARF, nos termos da Súmula 02, não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ISSO POSTO, voto por dar parcial provimento ao recurso para excluir da base de cálculo das despesas glosadas os seguintes valores: R\$ 12.564,14 no quarto trimestre de 2005; R\$ 4.423,90 no primeiro trimestre de 2006 e R\$ 19.929,98 no segundo trimestre de 2006.

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator