



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

Processo nº 13982.001049/2010-03
Recurso nº 13.982.001049201003 Voluntário
Acórdão nº **3401-01.794 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de maio de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - PIS E COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - GLOSA DE CRÉDITOS - RECOLHIMENTO A MENOR - PROVA EMPRESTADA - NOTAS FISCAIS FALSAS - DECADÊNCIA PARCIAL - MULTA AGRAVADA
Recorrente BRASÃO OESTE LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/12/2004 a 31/07/2009

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FASE. DE FISCALIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A fase investigatória do procedimento, realizada antes do lançamento de ofício, é informada pelo princípio inquisitorial, sendo descabido falar-se em violação da garantia ao contraditório até então.

PROVA EMPRESTADA. PONTO DE PARTIDA PARA INICIO DE PROCEDIMENTO FISCAL AUTÔNOMO. POSSIBILIDADE. LIMITES.

Nada obsta que a documentação compartilhada pelo Ministério Público Estadual seja tomada como ponto de partida para investigações acerca da legalidade no aproveitamento de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins. Essas provas compartilhadas por terceiros, porém, por si só, não podem servir de lastro para a autuação fiscal [glosa de créditos da não cumulatividade do Pis e da Cofins sob o argumento de que as notas fiscais de entrada não corresponderam a uma efetiva compra de mercadorias], mormente quando não tenha a fiscalização aprofundado suas investigações no sentido de, mediante provas, rechaçar o argumento da autuada de que efetuava os pagamentos das notas fiscais em dinheiro, registrando-os por meio da conta *Caixa*, até porque esse procedimento não encontra vedação em lei.

PROVA EMPRESTADA. UTILIZADA PARA A CONFIGURAÇÃO DA SONEGAÇÃO E FRAUDE. AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. PARTICIPAÇÃO DO ACUSADO E DA AUTUADA NA OBTENÇÃO E PRODUÇÃO DAS PROVAS E NÃO OFERECIMENTO DO CONTRADITÓRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Ausentes os pressupostos de admissibilidade das provas emprestadas [participação da acusada e da autuada na produção e na obtenção das provas, bem como o oferecimento do contraditório], de não se admitir a sua utilização, mormente quando o fisco se vale das conclusões tiradas noutro processo administrativo para imputar a ocorrência de sonegação e fraude.

DECADÊNCIA. AUTO DE INFRAÇÃO. PAGAMENTOS ANTECIPADOS. CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR. STJ. RECURSO REPETITIVO. ART. 62-A DO REGIMENTO DO CARF.

Nos termos da Súmula Vinculante 8 do Supremo Tribunal Federal, de 20/06/2008, é inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991. Assim, a regra que define o termo inicial de contagem do prazo decadencial para a constituição de créditos tributários da Cofins e do PIS/PASEP nos casos em que se confirma a existência de pagamento antecipado dessas contribuições é a do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ou seja, cinco anos a contar da data do fato gerador, consoante, inclusive, decisão do STJ proferida na sistemática do artigo 543-C, do Código de Processo Civil. Aplicação ainda do art. 62-A, do Regimento Interno do CARF. No caso, em que houve pagamento antecipado, atingidos pela decadência os lançamentos não relacionados às glosas dos créditos, dos períodos de apuração anteriores a novembro de 2005.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/07/2005 a 31/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DIFERENÇAS NÃO CONTESTADAS. DEFINITIVIDADE.

Não tendo a autuada se insurgido contra a parte do lançamento que teve origem outra que não a glosa das notas fiscais de aquisição tidas como de fachada, de se mantê-lo, devendo, inclusive, ser considerado definitivo na esfera administrativa pela ausência de impugnação.

MULTA DE OFICIO CALCULADA SOBRE DIFERENÇAS DE RECOLHIMENTO. AGRAVAMENTO. DESCABIMENTO.

De se reduzir, de ofício, o percentual da multa de ofício, de 150% para 75%, aplicado sobre valores constituídos com base apenas na insuficiência de recolhimento da Cofins não decorrente das glosas dos créditos da não cumulatividade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/07/2005 a 31/07/2009

AUTO DE INFRAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DIFERENÇAS NÃO CONTESTADAS. DEFINITIVIDADE.

Não tendo a autuada se insurgido contra a parte do lançamento que teve origem outra que não a glosa das notas fiscais de aquisição tidas como de fachada, de se mantê-lo, devendo, inclusive, ser considerado definitivo na esfera administrativa pela ausência de impugnação. Aplicação da regra do artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972.

MULTA DE OFICIO CALCULADA SOBRE DIFERENÇAS DE RECOLHIMENTO. AGRAVAMENTO. DESCABIMENTO.

De se reduzir, de ofício, o percentual da multa de ofício, de 150% para 75%, aplicado sobre valores constituídos com base apenas em insuficiência de recolhimento de Pis/Pasep não decorrente das glosas dos créditos da não cumulatividade.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso para cancelar todos os lançamentos originados exclusivamente das glosas dos créditos e, em relação aos lançamentos decorrentes da diferença entre o valor devido e o valor recolhido, não decorrentes das glosas dos créditos, para cancelar os dos períodos de apuração de julho, setembro e outubro de 2005, em face da decadência, e para reduzir ao patamar de 75% a multa de ofício aplicada. O Conselheiro Júlio César Alves Ramos votou pelas conclusões na parte do voto relacionado à glosa dos créditos.

Júlio César Alves Ramos - Presidente

Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Ângela Sartori, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Jean Cleuter Simões Mendonça.

Relatório

O presente processo versa sobre dois autos de infração lavrados em 29/11/2010 para a constituição de ofício de diferenças encontradas pelo Fisco na apuração e recolhimento do PIS/Pasep e da Cofins, ambos no regime da não cumulatividade, dos períodos de apuração compreendidos entre dezembro de 2004 e julho de 2009, de forma ininterrupta.

De acordo com o autor do procedimento fiscal, a auditoria foi iniciada a partir de comunicação formal do Ministério Público de Santa Catarina acerca de alegado esquema fraudulento de emissão de notas fiscais por parte da empresa *Tozzo & Cia. Ltda.*, esquema esse, segundo o Fisco, do qual a autuada seria beneficiária.

Referida fraude, em apertadíssima síntese, consistiria na saída de mercadorias dessa empresa *Tozzo*, uma atacadista, sem a emissão da nota fiscal correspondente e cujo destino seriam comerciantes interessados também em dar a saída desses produtos sem a emissão de documento fiscal. Paralelamente, e para manter certa regularidade no controle de seus estoques, a referida empresa *Tozzo*, emitiria em favor de outras pessoas jurídicas, geralmente na mesma localidade daqueles que haviam comprado sem nota fiscal, notas fiscais graciosas, de favor, isto é, sem que elas fossem acompanhadas das mercadorias nelas descritas. O controle financeiro dessas operações dar-se-ia mediante a emissão de duplicadas simuladas, as quais invariavelmente eram recebidas “via Caixa”, isto é, supostamente em dinheiro.

E é nessa segunda parte da operação que entendeu a autoridade fiscal estar enquadrada a participação da ora autuada, ou seja, ela receberia e escrituraria notas fiscais de entrada de mercadorias de emissão da *Tozzo*, mercadorias, essas que, entretanto, não teriam adentrado nos seus estoques e tampouco teria havido o pagamento correspondente.

Argumentou o Fisco Federal que esse procedimento se confirma na medida em que, devidamente intimada a apresentar a comprovação da entrada das mercadorias constantes das notas fiscais emitidas pela *Tozzo* nos seus estoques, bem como os pagamentos realizados, a autuada limitou-se a responder que os pagamentos eram feitos com recursos saídos diretamente de seu “Caixa”, isto é, “não apresentou comprovantes de pagamento de forma diferente, ou seja, pelos meios costumeiramente utilizados que são os boletos bancários, cheques nominativos e transferências entre contas bancárias”, e que a comprovação do efetivo recebimento estaria no seu livro Reg. de Entradas de Mercadorias.

Além disso, fiou-se a autoridade fiscal nos vários depoimentos colhidos pelo Ministério Público e pelo Fisco do estado de Santa Catarina junto às pessoas que direta ou indiretamente conheciam e/ou operavam o “esquema”.

Procedeu, então, o Fisco à glosa de todas as notas fiscais emitidas pela *Tozzo* e que, constantes da relação entregue pelo Ministério Público de Santa Catarina, constavam dos registros fiscais e contábeis da autuada, de sorte que os créditos de PIS/Pasep e Cofins então utilizados por esta para fins de dedução dos respectivos valores devidos a esses títulos foram desconsiderados pela fiscalização, o que fez exsurgir débitos dessas contribuições nos períodos correspondentes, débitos esses, entretanto, compostos de duas partes: uma obtida a partir da aplicação dos percentuais de 1,65% [Pis/Pasep] e de 7,6% sobre o exato montante das glosas, e a outra resultante de diferenças encontradas pelo fisco entre os valores devidos e os valores declarados/recolhidos pela empresa.

Para fins de aplicação da **multa de ofício**, considerou que o procedimento da autuada foi o de sonegar e fraudar o Fisco, haja vista que, a seu ver, teve por objetivo impedir o conhecimento por parte da administração do total das exações devidas durante o período em questão, razão pela qual se valeu do percentual de 150%, aplicando-o sobre **todos** os valores lançados, inclusive os originados de mera insuficiência de recolhimento por conta de prováveis equívocos da autuada quando do recolhimento. Elaborou, ainda, uma Representação Fiscal para Fins Penais em processo à parte.

Nas duas impugnações apresentadas, para o Pis/Pasep e para a Cofins, a autuada, em sede de preliminar, arguiu a aplicação da regra contida no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, para que se considerem atingidos pela decadência os lançamentos relacionados aos períodos de apuração anteriores a novembro de 2005, em face do transcurso de cinco anos.

Ainda como preliminar, argumentou que a observância do princípio constitucional inserido no inciso LV do artigo 5º, segundo o qual “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ele inerentes.”, teria sido violada na medida em as razões do lançamento, especialmente os depoimentos citados, as comunicações produzidas pelo juízo criminal e as ilações do Ministério Público somente lhe foram conhecidas com a lavratura do auto de infração, o que ensejaria a sua nulidade em face de flagrante cerceamento do seu direito de defesa.

Adentrando nas questões de mérito, contestou com veemência a utilização das provas colhidas unilateralmente pelo Ministério Público de Santa Catarina em depoimentos prestados não perante ao juízo de direito da Comarca, mas perante o representante do MP e auditores fiscais de tributos estaduais em processo do qual não participou, especialmente por terem elas sido tomadas por empréstimo pelas autoridades fiscais, na figura processualmente conhecida como “prova emprestada”, através do compartilhamento de dados e informações. Neste ponto, argumentou a impugnante que tais provas ainda deverão passar pelo crivo do Poder Judiciário não podendo serem tomadas como definitivas, porquanto seu caráter é o de mera prova indiciária. Citou doutrina e trecho de decisão judicial sobre a matéria.

Asseverou que todas as notas fiscais objeto da glosa estão revestidas das formalidades legais exigidas e encontram-se devidamente escrituradas em seus livros fiscais e contábeis, bem como os seus respectivos pagamentos, consoante, aliás, ressalta, disporia o artigo 251 do Regulamento do Imposto de Renda, tido pelo Fisco como não atendido. Lembrou os termos do artigo 226 do Código Civil, segundo o qual “Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a quem pertencem, e, em seu favor, quando escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.”. Quanto à forma de pagamento utilizada para a quitação das notas fiscais, argumentou que o ramo supermercadista recebe boa parte de suas vendas em moeda corrente, o qual, de outra parte, é meio lícito de liquidação de operações, não admitindo-se uma exigência para que as mesmas fiquem restritas aos instrumentos fornecidos pelo sistema bancário.

Teceu considerações acerca do regime da não cumulatividade das contribuições em comento, argumentando que a presente exigência, fosse o caso, deveria vir acompanhada do respectivo estorno da receita do emitente das notas fiscais, sob pena de um benefício ilegal do erário.

Quanto à utilização do percentual de 150% para a aplicação da multa de ofício, rechaçou que tivesse incorrido em uma conduta fraudulenta, valendo-se, basicamente, dos mesmos argumentos apresentados para contestar as provas emprestadas.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis-SC, manteve integralmente o lançamento em decisão assim emendada:

“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.

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.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. FORÇA PROBANTE. Escrituração contabilidade 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.

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. REGULAR EXIGÊNCIAS DE OUTRAS PROVAS. 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.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. FRAUDE. APLICABILIDADE. Caracterizado o evidente intuito de fraude, sobre os créditos tributários apurados em procedimento de ofício é aplicável a multa de ofício agravada de 150%.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido”

Processo nº 13982.001049/2010-03
Acórdão n.º **3401-01.794**

S3-C4T1
Fl. 731

No Recurso Voluntário apresentado a Recorrente contestou os argumentos utilizados pela DRJ e, com alguma ou outra ênfase, praticamente repetiu os mesmos argumentos de sua peça impugnatória.

No essencial, é o Relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Relator Odassi Guerzoni Filho

A tempestividade se faz presente, pois, cientificada da decisão da DRJ em 20/05/2011, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 06/06/2011. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Para melhor formação de vosso juízo acerca de tão tormentosa matéria a ser aqui debatida, reputo de fundamental importância o conhecimento dos detalhes da ação fiscal, o me que obriga a reproduzir excertos do Termo de Verificação Fiscal, de fls.609/618:

“[...]”

2. DA MOTIVAÇÃO DA AÇÃO FISCAL

Por meio do Ofício nº 0180901217192-000-001, de 16 de outubro de 2009 a D.Juíza Substituta Dra. Lizandra Pinto de Souza, disponibilizou para a Receita Federal do Brasil os dados magnéticos obtidos quando da busca e apreensão na empresa Tozzo & Cia Ltda os quais se encontravam sob custódia da Força-Tarefa do Ministério Público de Santa Catarina. Da mesma forma foram encaminhados cópia da decisão de busca e apreensão (dos autos nº 018.09.018790-0), dos termos de apreensão e exibição e do pedido de compartilhamento de dados.(FLS. 365)

Por sua vez, através do Ofício nº 340/2009/6 PJC - PRCCT (fls. 367/368) o Ministério Público de Santa Catarina descreveu para a Receita Federal do Brasil as ocorrências do dia 17 de setembro de 2009, na cidade de Chapecó - (SC), quando grupo de 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), deram cumprimento a mandados de busca e apreensão relativos 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 fraudulento de vendas operava-se da seguinte forma: Parte das mercadorias vendidas pela empresa Tozzo & Cia Ltda eram entregues a motoristas funcionários, utilizando caminhões próprios, a 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 pela empresa Tozzo & Cia Ltda simulavam a venda de mercadorias com a emissão de notas fiscais para destinatários que não correspondiam aos verdadeiros adquirentes/recebedores das mercadorias. Tais notas fiscais eram denominadas pelos envolvidos de "Nota Referente", pois correspondia (ou se "referiam") a uma entrega de mercadoria sem nota fiscal, ou seja, referia-se a um "Pedido ATZO". Sendo

assim, as vendas sem nota fiscal (Pedido ATZO) geravam uma nota fiscal ideologicamente falsa (Nota Referente) contendo um destinatário irreal.

A fim de manter o controle financeiro do esquema fraudulento, a Tozzo & Cia Ltda., simulava a emissão de duplicatas que eram registradas e quitadas via caixa, dando uma aparência de regularidade para todas as operações.

O esquema fraudulento acima mencionado pode ser comprovado pela leitura dos depoimentos prestados ao Ministério Público de SC por pessoas ligadas (funcionários e prestadores de serviço) à empresa Tozzo & Cia Ltda, conforme excertos dos autos do processo judicial nº 018.09.021719-2. (Fls. 369 a 441).

De igual modo, o Ministério Público de SC por meio do Pedido de Compartilhamento de Dados (Fls. 320 a 332) e no Requerimento de Busca e Apreensão (Fls. 337 a 353), revela de forma didática a fraude antes mencionada.

De igual modo, o Ministério Público de SC por meio do Pedido de Compartilhamento de Dados (Fls. 320 a 332) e no Requerimento de Busca e Apreensão (Fls. 337 a 353), revela de forma didática a fraude antes mencionada.

Da mesma forma, o esquema fraudulento em tela está descrito em reportagem publicada na internet no sítio do Ministério Público de SC. (Fls. 442 a 445).

Neste passo, impende salientar que as notas fiscais com destinatários forjados, quais sejam, as chamadas "Notas Referentes" eram identificadas nos sistemas informatizados da empresa Tozzo & Cia Ltda por meio do seguinte procedimento: Tais notas eram lançadas como tendo um desconto de 0,01 %.

Esta conduta resta comprovada nos depoimentos prestados ao Ministério Público de SC pelas seguintes pessoas:

SILVIA LÚCIA BOROWICC exerce a função de ADMINISTRADORA DE DADOS DA EMPRESA TOZZO, conforme Fls. 391/393.

ANDRE MARCOS GELHEN, exerce a função de DESENVOLVIMENTO DO SISTEMA CONTROLE DE VENDAS E FINANCEIRO da empresa TOZZO e CIA LTA, conforme Fls. 394/397.

DÁRIO MANICA, exerce as funções de DESENVOLVIMENTO DE PROGRAMAS. MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA E DE REDE da empresa TOZZO e CIA LTDA, conforme Fls. 398/403.

ANTONIO SERGIO NARDES FANFA, exerce a função de COORDENADOR DOS TRABALHOS DE SETOR DE CPD na empresa Tozzo e Cia Ltda, conforme Fls. 405 a 408.

BRUNA DE ALMEIDA PRADO exerce a função de AUXILIAR DE VENDAS na empresa Tozzo e Cia Ltda, conforme Fls. 412 a 414.

MARCOS LUIZ MOREIRA exerce a função de ASSISTENTE DE VENDAS na empresa Tozzo e Cia Ltda, conforme 421 a 422.

E de curial importância ressaltar que as pessoas acima nominadas eram aquelas encarregadas de criar e controlar os sistemas informatizados da empresa Tozzo & Cia Ltda. Daí a relevância dos seus depoimentos.

Ainda nesta senda, o Ministério Público de SC, por meio do Ofício 942/09/CIE/MP, (Fl. 374-verso), encaminhou à Receita Federal do Brasil cópia do ofício nº 3708/09 do Instituto de Criminalística, (Fl.366), acompanhado de um DVD contendo informações digitais apreendidas durante a operação realizada no dia 17 de setembro de 2009 na cidade de Chapecó.

Da análise dos documentos recebidos (arquivos apreendidos na empresa Tozzo e Cia, conforme Fls. 366), constatou-se que a empresa Brasão logrou proveito do esquema fraudulento já multicitado, visto que aquela (Brasão) foi beneficiária de notas fiscais graciosas (notas referentes) emitidas pela empresa Tozzo & Cia Ltda.

A conclusão de que a empresa Brasão se beneficiou do esquema acima relatado, qual seja, a de receber notas fiscais graciosas (notas referentes) é o fato de que o relatório resultante do exame em mídia de armazenamento computacional, e que está adunado a Fls. 446 a 604, discrimina a existência de vendas da empresa Tozzo & Cia que tiveram desconto de 0,01 % (parâmetro apontado nos depoimentos acima citados) e que apresentavam como adquirente (destinatário) da mercadoria a empresa I.J. G.

3. DOS PROCEDIMENTOS FISCAIS

Ao amparo do Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência nº 0920300-2010- 00181-0 (Fls. 124/126) foi efetuada diligência junto à empresa Brasão a fim de obter em meio magnético os seguintes elementos: arquivos de registros contábeis; notas fiscais de entrada; livro registro de entradas relativos ao período de 2004 até 2009. O contribuinte atendeu o requestado de forma regular, conforme documento a Fls. 131.

Da análise dos registros de entradas de empresa Brasão emerge que as notas fiscais relacionadas as Fls. 446 a 604 (notas fiscais emitidas pela empresa Tozzo e Cia Ltda. com o desconto de 0,01 %) foram escrituradas pela autuada.

Constatada utilização de notas fiscais "graciosas", propôs-se o início de ação fiscal a fim de verificar as irregularidades na apuração de recolhimento de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

[...]"

Enfrentemo-la, pois.

Nulidade por cerceamento ao direito de defesa

Não obstante, de fato, a ora autuada tivesse sido informada com mais detalhes acerca das reais motivações do fisco para a concretização do presente lançamento somente quando da ciência da autuação, não há que se falar em malferimento ao sagrado princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório.

O procedimento administrativo de fiscalização é orientado pelo princípio inquisitivo, no qual o próprio Fisco investiga a correção da apuração do sujeito passivo, podendo resultar no lançamento tributário de ofício, se constatada pela autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador, conforme comando do art. 142 do CTN.

Na fase investigatória, não se exige o contraditório. A participação do fiscalizado no procedimento se dá sob a forma de apresentação de documentos, declarações e esclarecimentos com o intuito de contribuir na identificação da verdade dos fatos.

Segundo Alberto Xavier: "Estes direitos de participação procedimental não são suficientes para caracterizar a existência de um princípio contraditório no procedimento

administrativo de lançamento, pois nele estão ausentes as suas características essenciais: a posição paritária das partes e o método dialético na investigação e na tomada de decisão" (Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário", Rio de Janeiro, 1998, 2ª edição, Forense, pg. 166)

Para Antônio da Silva Cabral: "O procedimento administrativo é dominado pelo princípio inquisitivo e não pelo dispositivo, isto é, o próprio fisco investiga se o fato gerador- ocorreu, verifica a existência da obrigação e pune o infrator. Tudo isso, a rigor, pode existir sem que o contraditório exista," (Processo Administrativo Fiscal, São Paulo, 1993, Saraiva, pg. 76.)

O procedimento se transforma em processo com a impugnação da exigência tributária formalizada mediante o ato de lançamento, nascendo o conflito de interesses a partir desse momento, quando então se instaura o processo, conseqüentemente informado pelos princípios do contraditório e ampla defesa

Nessa linha, transcrevo a ementa de alguns Acórdãos do então denominado Conselho de Contribuintes, dentre inúmeros encontrados:

"NULIDADE NA FASE FISCALIZATÓRIA. NATUREZA INQUISITORIAL DO PROCEDIMENTO, INAPLICABILIDADE DOS IMPERATIVOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.

No rito do procedimento administrativo fiscal, a fase de investigação, preliminar à lavratura do Auto de Infração, é inquisitória, sendo o contraditório e a ampla defesa exercidos quando da instauração do devido processo legal, mediante a apresentação de impugnação instruída com os argumentos e provas de que disponha o sujeito passivo. (A. 2301-01.646, de 19/08/2010, votação unânime)

NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL VIOLAÇÃO AO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Ao dever de investigar do Fisco correspondem amplos poderes investigatórios, inclusive mediante utilização de informações obtidas junto a terceiros, que têm o dever de colaborar. O princípio do contraditório e ampla defesa preside a fase processual a partir da instauração do litígio com a impugnação. A fase de fiscalização, é presidida pelo princípio inquisitorial." (Acórdão nº 101-96.975, de 16/10/2008, votação unânime).

Instaurada a lide, com a impugnação apresentada, pôde exercer plenamente o seu direito de defesa e do contraditório a autuada, devendo, pois, ser afastada a prejudicial de nulidade do procedimento fiscal.

Provas indiciárias

Não obstante a presente ação fiscal tenha origem em informações prestadas pelo Ministério Público do Estado de Santa Catarina, no bojo de inquérito cuja conclusão e desfecho não se têm notícia nos autos, o fato é que tais informações sugeriram ao Fisco a existência de fortes indícios da existência de uma fraude fiscal, que tinha em uma das pontas a ora autuada.

Diante desses indícios, aliás, acompanhados de imputações do *parquet* com base em profundo trabalho de investigação e de coleta de documentos feito pela Polícia

Estadual e pela Secretaria de Fazenda daquele estado, cumpriu o Fisco federal uma orientação básica e que se mostra fundamental para dar suporte aos seus atos, qual seja, a de perguntar ao contribuinte se ele possuía elementos, documentos, informações, capazes de afastar aquelas gravíssimas acusações feitas diretamente contra a empresa *Tozzo*, e, indiretamente, contra si. De se ressaltar nesse ponto que, embora, de fato, nenhuma acusação tivesse sido feita pelo Ministério Público à ora autuada, o fato é que seus dados foram encontrados nas tais notas fiscais “de fachada” emitidas pela empresa *Tozzo*.

Observe-se que o fato de as informações que lançaram suspeitas sobre o comportamento da autuada terem sido originadas de um processo de investigação iniciado por outro órgão do Poder Público em nada macula ou impede que a Administração Tributária Federal dê início ao “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”, consoante, aliás, lhe está permitido no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Vou mais além.

Esse “procedimento administrativo” tampouco necessita ser precedido de informações e documentos indiciários tal qual se deu no presente caso; basta qualquer tipo de informação de interesse do fisco, colhida mesma nas colunas sociais de um jornal [por exemplo, fulano de tal, que tem apresentado declarações de rendimentos com nenhum valor de imposto de renda a pagar, adquiriu uma aeronave de valor incompatível com a renda conhecida], para ensejar o início de uma “investigação” com o fito de apuração de eventual ilícito tributário. Nesse caso hipotético a que me referi, se o contribuinte esclarecer os fatos revelando que sua situação fiscal mostra-se compatível com o dispêndio efetuado, não restará à autoridade fiscal alternativa senão a de encerrar o seu procedimento sem qualquer exigência de tributo.

Então, em princípio, nada de irregular se constata no procedimento do fisco ao se basear em provas indicarias para iniciar a investigação.

Prova Emprestada

A recorrente clama pela nulidade do procedimento fiscal também sob o argumento de que todo ele está lastreado numa “prova emprestada” pelo Ministério Público Estadual, caracterizada, especialmente, pela existência de depoimentos testemunhais colhidos e/ou produzidos sem a sua participação pelo próprio Ministério Público e pelas autoridades fiscais estaduais.

Por sua vez, a instância ora recorrida ponderou, em defesa do procedimento fiscal, que a utilização daqueles documentos visaria prestigiar os princípios da celeridade e da economia processual a fim de evitar a repetição desnecessária de atos processuais já esgotados.

Antes de manifestar-me sobre acerca da validade ou não do procedimento fiscal, considero pertinente trazer à baila trechos doutrinários acerca da “prova emprestada”, recorrendo para tanto, inicialmente, a Sérgio André Rocha, em seu *Processo Administrativo Fiscal – Controle Administrativo do Lançamento Tributário*, 4ª ed., Editora Lúmen Júris, Rio de Janeiro, 2010, p.201/202

“A prova emprestada é aquela que foi produzida no âmbito de outra relação jurídica processual, servindo para formar a convicção do julgador quanto à veracidade do fato que se pretende provar.

Como destaca Fabiana Del Padre Tomé, no âmbito tributário fala-se também em uma segunda acepção de prova emprestada, consistente na utilização de informações e documentos obtidos em outro procedimento de fiscalização, tendo fundamento legislativo no art. 199 do Código Tributário Nacional, [...].

Em suas palavras ‘a figura da prova emprestada assume, no âmbito tributário, duas acepções: i) aquela inerente ao direito processual civil, consistente na construção de uma nova prova, idêntica à já produzida em outro processo envolvendo as mesmas partes, como referido no subitem precedente; e ii) as informações fornecidas por qualquer das Fazendas Públicas, obtidas por meio de procedimentos fiscalizatórios por elas realizados. Considerada a prova emprestada no primeiro sentido, que denominamos *prova emprestada processual*, essa caracteriza uma prova de forte valor axiológico, produzindo os correspondentes efeitos, sujeitando-se à apreciação do julgador no contexto probatório e atuando como elemento para formação de seu convencimento. A expressão *prova emprestada tributária*, por seu turno, costuma ser empregada para designar a segunda das acepções supra, nos termos prescritos pelo art. 199, *caput*, do Código Tributário Nacional’.

No que se refere à prova emprestada processual, sua utilização é plenamente cabível no âmbito do processo administrativo, desde que os seus requisitos de admissibilidade estejam presentes. Tais requisitos, dos quais depende a legitimidade de sua produção, são os seguintes: a) que a mesma tenha sido produzida sob o crivo do contraditório; e b) que a parte cujos interesses são contraditados pela ‘prova emprestada’ tenha participado do referido contraditório, sendo parte no processo de onde a prova foi transladada. Tanto os tribunais pátrios quanto as decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais têm reconhecido a possibilidade da utilização de provas produzidas nos autos de outros processos, desde que atendidos os pressupostos acima.

Questão um pouco mais complexa refere-se à utilização da *prova emprestada tributária*, Concorde-se aqui, uma vez mais, com Fabiana Del Padre Tomé, quando esta afirma que ‘a informação advinda do órgão fazendário de outra pessoa política não é suficiente para, por si só, provar fato jurídico ou ilícito tributário, autorizando a lavratura de ato de lançamento ou de aplicação de penalidade’.

[...]” (grifos meus)

Por sua vez, Marcos Vinícius Neder e Maria Tereza Martínez Lopes, em seu *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*, 2ª ed. – São Paulo – dialética, 2004, p.174, escrevem:

“Sobre esse tema, vale lembrar que a Constituição assegura ao cidadão o direito à regularidade no procedimento de obtenção de provas. Segundo Ada Pellegrini Grinover, existe ‘estreita conexão entre o regime da prova e as garantias constitucionais, uma vez que é exatamente no terreno da prova que a interação das garantias encontra efetiva aplicação. e o princípio do contraditório ficaria esvaziado de qualquer sentido, se as partes não fossem colocadas em condições de participar da formação da prova, em plano paritético’. E, portanto, sustenta a autora: ‘o primeiro requisito constitucional de admissibilidade da prova emprestada é a de ter sido produzida em processo formado entre as partes’.

Por essa razão, o empréstimo é no máximo da prova e nunca das conclusões a que chega em outro processo.

[...], se a prova é casual, ou seja, formada no curso de um determinado processo, terá baixado ou nenhum poder probatório, já que carece dos princípios de imediatidade, identidade física do juiz, concentração e oralidade que informam o Direito Processual no tocante à produção de provas. Assim, depoimentos prestados em um processo têm dificuldade de serem utilizados em outros, a não ser como meros indícios.”

Dos documentos trazidos aos autos, especialmente aqueles compartilhados pelo Ministério Público do Estado de Santa Catarina sob autorização do Poder Judiciário, os tais documentos “emprestados”, bem como das providências adotadas pela fiscalização a partir deles, entendo que devemos analisar as argumentações da Recorrente sob dois prismas: um relacionado à glosa dos créditos da não cumulatividade, e outro relacionado à imputação de sonegação e fraude.

a) prova emprestada utilizada para a glosa dos créditos

Embora não se negue, ao contrário, que a presente ação fiscal foi iniciada a partir de uma relação de documentos fiscais e depoimentos testemunhais compartilhados pelo Ministério Público Estadual, constantes de outro processo, também resta evidente que a apuração das diferenças de PIS/Pasep e Cofins ao final exigidas deveu-se ao fato de, sob os olhos da fiscalização, não ter a Recorrente se desvencilhado da tarefa de comprovar a efetiva entrada em seu estabelecimento das mercadorias constantes daquelas notas fiscais emitidas pela *Tozzo*, bem como o seu efetivo pagamento.

Detalhando melhor a forma de atuação do fisco neste processo, ocorreu que, tendo recebido do Ministério Público também um *DVD* apreendido pelo fisco e polícia estaduais na empresa *Tozzo* contendo informações digitalizadas, logrou nesses dados encontrar o nome da empresa ora autuada como dentre aquelas beneficiárias do recebimento de notas fiscais falsas, ou seja, emitidas sem que tivesse havido de fato uma operação com mercadorias.

A partir disso e tendo vista o teor dos depoimentos testemunhais também recebidos, intimou a ora autuada, para cada uma das centenas de notas fiscais emitidas pela *Tozzo*, a comprovar o efetivo recebimento das mercadorias ali mencionadas, explicar como se deu o pagamento dessas aquisições e a comprovar o efetivo pagamento, e disponibilizar referidas notas fiscais.

Então, não tem razão a recorrente quando afirma peremptoriamente que o procedimento fiscal esteja lastreado tão somente em “provas emprestadas”, porquanto, como se disse alhures, a autoridade fiscal, com base nos “indícios” emergentes dos tais documentos, tracejou a sua linha própria de investigação e concluiu, em face da resposta obtida, pela caracterização de descumprimento da legislação do PIS/Pasep e da Cofins; daí o lançamento das diferenças encontradas.

Observe, por fim, que essas minhas considerações não adentram ou não se prestam, ainda, a formar juízo acerca do mérito da autuação, propriamente dito, ou seja, restringem-se, por enquanto, a defender a ideia de que não ocorreu o vício de nulidade na ação do fisco em relação ao uso das “provas emprestadas”.

b) prova emprestada utilizada para a imputação dos crimes de sonegação e de fraude

O mesmo não se pode dizer, porém, em relação à imputação da fraude e da sonegação, já que, conforme resta claro no processo, a autoridade fiscal formou tal convicção com base nas conclusões tiradas pelo Ministério Público Estadual naqueles documentos

“emprestados”, notadamente com base nos depoimentos colhidos junto aos integrantes da empresa *Tozzo* e que trazem detalhes acerca do *modus operandi* do esquema tido como fraudulento.

Dito de outra forma, no presente caso não cuidou a autoridade fiscal de adotar procedimento próprio também para investigar a ocorrência da prática dos crimes de sonegação e de fraude; antes, baseou-se unicamente nas conclusões pré-existentes nas “provas emprestadas”, notadamente na imputação feita pelo Ministério Público Estadual.

Não obstante os depoimentos trazerem minúcias acerca de como funcionaria o esquema fraudulento perpetrado pela *Tozzo*, e os fatos e documentos conspirarem em desfavor da ora autuada, o que deve ser aqui levado em conta é a não observância dos pressupostos de admissibilidade da “prova emprestada” acima referidos, quais sejam: ter havido a participação da acusada e da ora autuada na sua produção e obtenção e não ter havido o crivo do contraditório.

Poder-se-á argumentar, em contraposição, que o contraditório tenha sido oferecido a autuada por meio do rito do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, na medida em que o Termo de Verificação Fiscal constante deste processo e cuja cópia era de conhecimento desta, tracejou contornos do conteúdo dos depoimentos, bem como o nome e função dos depoentes.

Pois bem.

Penso que a decisão deva considerar a observância do devido processo legal e do contraditório, o que a meu ver não ocorreu quando da produção das provas que acabaram por ser utilizadas pelo fisco neste processo.

Faço agora um exercício teórico para demonstrar o quanto as “conclusões” do processo instaurado pelo Ministério Público influenciaram a atitude do fisco neste processo.

Não tivesse a autoridade fiscal o conhecimento daquelas provas emprestadas e estivesse seu procedimento, digamos, voltado unicamente para a verificação do correto aproveitamento dos créditos da não cumulatividade do Pis/Pasep e da Cofins, muito provavelmente sequer se preocuparia com a validade das notas fiscais de entrada da empresa *Tozzo*, porquanto, aparentemente, nenhuma suspeita as mesmas irradiam, já que emitidas segundo as formalidades legais exigidas e devidamente registradas na escrita fiscal e contábil. Tampouco a informação de que teriam sido pagas em dinheiro vivo despertaria alguma suspeita no fiscal, já que, provavelmente, este também teria sido a forma de pagamento das demais compras. E, sabemos todos, embora arcaica e perigosa [sob o ponto de vista dos assaltos tão em voga hoje em dia], a utilização de dinheiro vivo para o pagamento das contas não é vedada pela lei.

Então, para ter a plena certeza de que, primeiro, as notas fiscais emitidas pela *Tozzo* encontradas na autuada eram mesmo “de favor”, “frias” etc., caberia ao fisco aprofundar suas investigações, o que, certamente, não teria sido tarefa fácil, haja vista, especialmente, o sistema de escrituração contábil adotado pela empresa, que se vale da conta “Caixa” para registrar as entradas e saídas de dinheiro.

Mas, dificuldades à parte, poderia, ou, deveria a fiscalização ter tomado depoimentos dos funcionários encarregados do recebimento das mercadorias e do pagamento

de compras; verificado os procedimentos de pagamento dos outros fornecedores; verificado a existência de gastos com transportes para as outras compras; efetuado um levantamento dos estoques, ainda que por amostragem; efetuado um levantamento da conta “Caixa”; efetuado uma pesquisa junto às instituições financeiras acerca da existência de contas bancárias não registradas etc., de modo a que não se tivesse qualquer dúvida acerca da efetiva participação da ora autuada no esquema tido como fraudulento da empresa *Tozzo*.

Não tendo assim procedido, ao contrário, se fiado cegamente nas conclusões produzidas pelo Ministério Público Estadual, a autoridade fiscal tornou deveras enfraquecido, sob o ponto de vista da legalidade, princípio este embutido no princípio do devido processo legal e no princípio do contraditório princípio, o presente lançamento de ofício.

Por mais fortes que sejam as evidências do exalado pelos depoimentos, a comprovação da participação da ora autuada no esquema de fraudes, que, frise-se, sequer fora ouvida no inquérito instaurado pelo Ministério Público Estadual e tampouco nele mencionada, demanda muito mais provas do que o fato de ter sido encontrada nas duplicadas relacionadas às notas fiscais da *Tozzo* na autuada os tais “0,01%” e no fato de ter sido utilizada a conta “Caixa” para o pagamento das notas fiscais.

Concluindo, o meu entendimento é que a imputação de sonegação e de fraude deve ser rechaçada porquanto fundadas unicamente nas conclusões do Ministério Público.

Lançamentos relacionado às glosas dos créditos

Como se viu, intimada a se manifestar sobre se as mercadorias constantes das notas fiscais tidas como de fachada emitidas pela empresa *Tozzo* haviam, de fato, adentrado no seu estabelecimento, bem como, em caso positivo, de que forma havia se dado o seu pagamento [se via boleto bancário, se transferência bancária etc., comprovando-o documentalmente], a autuada respondeu [fls. 120/122], palavras minhas, que o efetivo recebimento das mercadorias estaria comprovado pelos seus registros contábeis [que expressam o estoque de mercadorias] e fiscais [que atendem à legislação do ICMS] e pelos registros idênticos que certamente poderiam ser encontrados na empresa emitente. Quanto à forma de pagamento, afirmou que, especificamente em relação às notas fiscais relacionadas, o pagamento teria se dado em dinheiro, pagamentos esses que estariam devidamente registrados em seu Livro Diário.

Para o Fisco, porém, essa resposta encaixou-se perfeitamente nas características da fraude perpetradas pela *Tozzo* descritas pelos depoentes, notadamente, por conta de não terem sido apresentados os documentos, palavras do Auditor-Fiscal, “costumeiramente utilizados (sic) que são os boletos bancários, cheques nominativos e transferências entre contas bancárias”.

Com a devida vênia, essa argumentação da autoridade fiscal, por si só, não pode sustentar a glosa das notas fiscais de compra.

É que, como dito alhures, embora possa parecer estranho, atípico, temerário, sob o ponto de vista da perspectiva de assaltos, tão em voga atualmente, e de um descontrole administrativo ensejador de desvios de próprios funcionários etc., não existe impedimento legal para que os pagamentos, quaisquer que sejam eles, se deem mediante a entrega pura e simples de dinheiro “vivo”.

Não se contesta o fato de que o arcaico, obsoleto, método de contabilização de seus pagamentos [e recebimentos] mediante o uso da conta “Caixa”, possa sugerir a alguns a clara tentativa de sonegar e de fraudar o Fisco.

Porém, não obstante eu tivesse me posicionado acima pela validade da utilização das “provas emprestadas” como ponto de partida para a devida apuração dos fatos, entendo que essa tarefa – a apuração dos fatos – não se deu de forma a não deixar qualquer dúvida quanto à conclusão tirada pela fiscalização.

Ao contrário, pois, os argumentos que dão sustentação àquela conclusão [pagamento das compras com dinheiro] mostram-se frágeis, pois, frise-se, por si só, não têm o condão de descaracterizar a legitimidade das notas fiscais de compra emitidas pela *Tozzo* [porquanto, repita-se, preenchem os requisitos formais de validade, estão escrituradas nos livros fiscais e contábeis de forma não vedada por lei] e, conseqüentemente, de referendar as glosas dos créditos do Pis e da Cofins efetuadas.

Em face do exposto, de se cancelar as glosas dos créditos efetuadas pelo fisco, o que, necessariamente, implica no cancelamento da **parte** do o auto de infração que tem origem apenas naquelas glosas.

Lançamento das diferenças de recolhimento [valor devido x valor recolhido]

Conforme relatado, alguns valores foram constituídos de ofício pela fiscalização por conta de diferenças de recolhimento em desfavor da Fazenda Nacional e não foram contestados pela autuada, o que caracteriza a definitividade dessa matéria, podendo, inclusive, ser apartada para imediata cobrança.

Veja-se, por exemplo, no “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO PIS A PAGAR APÓS AS GLOSAS DA FISCALIZAÇÃO”, à fl. 150, que, no mês de junho de 2005, os valores do Pis/Pasep e da Cofins constituídos de ofício, nos montantes de R\$ 1.397,34 e R\$ 6.436,24, decorrem unicamente da glosa dos créditos das notas fiscais da *Tozzo*. O mesmo não se dá, por exemplo, em relação ao mês de julho de 2005, já que os valores lançados do Pis/Pasep e da Cofins possuem um componente adicional, além daquele apurado a partir da glosa dos créditos, da ordem de R\$ 18,54 e R\$ 86,26, a título de Pis/Pasep e de Cofins, respectivamente. Esses valores, conforme dito acima, referem-se a diferenças encontradas pelo fisco a partir do confronto entre os registros contábeis e fiscais e os valores informados em DCTF/recolhidos; isto é, nada têm a ver com a glosa.

Essas diferenças foram obtidas do confronto entre os valores consignados nas linhas “9 – Pis/Pasep/Cofins a autuar” e os valores consignados nas linhas “5 – Glosa Créditos da Fiscalização”, às fls. 150/154, as quais podem ser aqui listadas: (valores em R\$)

Valores lançados originados não das glosas das notas de compra						
Período	Pis/Pasep	Cofins		Período	Pis/Pasep	Cofins
07/2005*	18,54	86,26		04/2008	2,40	41,03
09/2005*	2,86	13,14		06/2008	0,63	0,00

Valores lançados originados não das glosas das notas de compra						
Período	Pis/Pasep	Cofins		Período	Pis/Pasep	Cofins
10/2005*	2,91	13,38		07/2008	11,04	50,92
11/2005	0,00	0,60		08/2008	3,27	15,09
05/2006	13,72	63,32		09/2008	6,92	31,95
07/2006	7,93	36,65		11/2008	7,09	32,82
09/2006	9,00	41,54		12/2008	3,63	16,17
12/2006	15,19	68,06		01/2009	7,14	0,00
03/2007	9,87	45,55		02/2009	3,24	0,00
04/2007	2,85	13,20		03/2009	2,95	0,00
06/2007	1,18	5,43		04/2009	3,48	0,00
07/2007	6,99	32,23		05/2009	2,95	0,00
01/2008	23,12	76,83		06/2009	4,01	0,00
03/2008	476,67	2.195,54		07/2009	3,51	0,00

(*) atingidos pela decadência, conforme tópico abaixo

De se manter, repito, os valores acima, exceção feita aos lançamentos dos meses de julho, setembro e outubro de 1995, em face da decadência [tema a ser tratado logo mais abaixo], porquanto a autuada sobre eles não se manifestou, nem na peça impugnatória e nem no recurso voluntário.

Decadência

Pelo fato de alguns valores lançados a título de Pis/Pasep e da Cofins possuírem dois componentes [um relacionado à glosa e outro relacionado a diferença entre o valor devido e o valor recolhido], e pelo fato de eu ter proposto o cancelamento do primeiro e a manutenção do segundo, haveremos de tratar o tema “decadência” de forma separada.

→ Decadência parcial dos lançamentos não relacionados à glosa dos créditos

ATENÇÃO – RETIRAR ESTA PARTE DO VOTO –

AFINAL, SE NÃO HOUVE IMPUGNAÇÃO, NÃO HÁ LIDE A SER ENFRENTADA PELO COLEGIADO.

Não obstante a recorrente não tenha se dirigido especificamente a esse componente do lançamento [que, repita-se à exaustão, nada teve a ver com as glosas dos créditos], acabou por reclamar para todo o auto de infração a aplicação da regra do § 4º do

artigo 150 do CTN, para fins de se declarar a decadência dos períodos de apuração anteriores a novembro de 2005.

É que, tendo o auto de infração sido lavrado no dia 29/11/2010, pela regra do referido dispositivo, teria decaído o direito da Fazenda constituir os créditos tributários cujos fatos geradores tivessem se dado há mais de cinco anos.

A recorrente tem razão, porquanto, para essa parte do lançamento, não há que se falar em fraude ou sonegação, o que ensejaria a aplicação da outra regra de contagem de prazo, qual seja, a do inciso I, do art. 173, do CTN.

O Supremo Tribunal Federal, por meio da edição da Súmula Vinculante 8, definiu que o dispositivo legal que dava sustentação ao entendimento de que o prazo decadencial para o PIS/Pasep e para a Cofins era de dez anos, qual seja, o artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, foi considerado inconstitucional.

Então, tem-se que, para fins de definição do termo inicial do prazo decadencial dos tributos e contribuições sujeitos ao lançamento por homologação, são dois os dispositivos legais a serem consultados, quais sejam, o artigo 173, inciso I, e o art. 150, § 4º, ambos do CTN, a depender da existência ou não de pagamento antecipado e/ou da existência ou não de imputação de dolo fraude ou sonegação,

É que, por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, introduzido pela Portaria MF nº 586, de 2010, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

E sobre a aplicação de tais dispositivos, o STJ vem adotando o seguinte posicionamento (contido no RE nº 973.733):

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito

tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do *Codex* Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação *ex lege* de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Tem-se, então, que a aplicação deste ou daquele dispositivo, depende da existência ou não do pagamento antecipado, o que, no presente caso, nos remete para a análise do documento de fl. 313, no qual se colhe a informação da existência de DARF acusando a ocorrência de pagamento antecipado para os períodos de apuração de julho a outubro de 2005; ao menos.

De se cancelar, pois, pela aplicação do disposto no § 4º do art. 150, do CTN, os lançamentos [não decorrentes das glosas de créditos] relacionados aos períodos de apuração de julho, setembro e outubro de 2005, do Pis/Pasep e da Cofins.

→ Decadência parcial dos lançamentos relacionados às glosas dos créditos (em sede de pré-questionamento)

Para a eventualidade do entendimento acima [cancelamento das glosas] vir a ser reformado pela instância superior, deixo registrado o nosso entendimento acerca da discussão sobre qual dispositivo do Código Tributário Nacional deva ser utilizado para fins de contagem do prazo decadencial no presente caso.

Se o artigo 150, § 4º, como defende a recorrente, por entender não ter havido fraude e sonegação, e, neste caso estariam atingidos pela decadência os lançamentos dos períodos de apuração anteriores a novembro de 2005; ou se o artigo 173, I, como entende a

DRJ, que se manifestou pela ocorrência daqueles delitos, e, neste caso, nenhum lançamento estaria decaído.

Caso venha a ser caracterizada a sonegação e fraude, resta, portanto, que não terá mesmo sido atingido pela decadência nenhum dos lançamentos, pois, tendo a autuada recebido o auto de infração ainda em novembro de 2010, não há que se cogitar da decadência para nenhum dos valores lançados, já que o mais antigo deles é do período de apuração de dezembro de 2004.

É que, segundo a regra aplicável, qual seja, o inciso I do art. 173 do CTN, o início da contagem do prazo de cinco anos se dá no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido realizado, o que nos remete para um prazo fatal para o fisco como sendo a data de 31/12/10 para constituição de ofício do crédito tributário relacionado ao período de apuração mais antigo dentre os constantes do lançamento, qual seja, dezembro de 2004.

Neste ponto, de rechaçar o argumento da recorrente de que, nem mesmo pela regra do inciso I, do art. 173, haveria que se descartar a ocorrência da decadência para o período de apuração de dezembro de 2004.

Certamente ela não atentou para o fato de que, por “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser lançado”, deve ser entendido 1º de janeiro de 2006 e não 1º de janeiro de 2005, haja vista que sendo o período de apuração encerrado no dia 31 de dezembro de 2004, somente em janeiro de 2005 é que poderia o Fisco efetuar algum lançamento.

Concluindo, caso se entenda pela ocorrência da fraude, nenhum período correspondente poderá ser considerado como atingido pela decadência.

Multa de ofício sobre os lançamentos não originados das glosas

De se impor o cancelamento da multa de ofício no percentual de 150% para os lançamentos originados de mera diferença no recolhimento do Pis/Pasep e da Cofins, isto é, aqueles constantes da tabela inserida no tópico acima.

É que, como já dito alhures, não pode ser estendido a eles a mesma imputação de fraude, porquanto não se originam das notas fiscais emitidas pela *Tozzo* e que restaram glosadas pela fiscalização. Trata-se, à evidência, de mero descumprimento da legislação tributária para o qual a sanção cabível é a do inciso I, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no percentual de 75%, e não de 150%, consoante foi aplicado.

De se reduzir, pois, o percentual da multa de ofício para 75% em relação aos valores lançados a título de Pis/Pasep e de Cofins constantes da tabela intitulada “**Valores lançados originados não das glosas das notas de compra**” acima reproduzida.

Conclusão

Em face de todo o exposto, afasto as prejudiciais de nulidade e dou provimento parcial ao recurso: a) para cancelar as glosas dos créditos relacionadas às notas fiscais emitidas pela *Tozzo*, o que implica no cancelamento dos lançamentos do Pis/Pasep e da Cofins correspondentes; b) para cancelar o lançamentos originados das diferenças entre o valor

devido e o recolhido [não decorrente das glosas] relacionados aos períodos de apuração de julho, setembro e outubro de 2005, em face da decadência; e c) para reduzir ao patamar de 75% a multa de ofício calculada sobre os valores lançados que não com base na referida glosa de créditos, valores esses para os quais não é cabível qualquer recurso da parte da autuada, haja vista a definitividade da matéria caracterizada pelo fato de contra eles não ter ela se insurgido na impugnação e no recurso voluntário.

É como voto.

Odassi Guerzoni Filho