



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

Processo nº 13982.001062/2010-54
Recurso nº 13.982.001062201054 Voluntário
Acórdão nº **3401-01.789 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de abril de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - PIS E COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - GLOSA DE CRÉDITOS - PROVA EMPRESTADA - NOTAS FISCAIS FALSAS - DECADÊNCIA PARCIAL - MULTA AGRAVADA
Recorrente I.J.G. SUPERMERCADOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/12/2004 a 28/02/2008

NULIDADE. VIOLAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE Nº 29 DO STF. INOCORRÊNCIA.

No processo administrativo fiscal não se caracteriza ou se tipifica crime material contra a ordem tributária, mas, sim, um ilícito tributário, de maneira que não há que se cogitar de alegado descumprimento da Súmula Vinculante nº 29 do STF, segundo a qual “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 1990, antes do lançamento definitivo do tributo”.

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 [consequente da 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 e com a utilização de cheques de terceiros, 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.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado em dar provimento ao recurso por unanimidade de votos. O Conselheiro Júlio César Alves Ramos votou pelas conclusões.

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 19/11/2010 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 de dezembro de 2004; janeiro, abril a outubro e dezembro de 2005; setembro, outubro e dezembro de 2006 e fevereiro de 2008.

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 cheques de terceiros e mediante a conta “Caixa”, ficando silente quanto à forma com que teria recebido as mercadorias nos seus estoques. 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 as diferenças exigidas no presente lançamento.

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 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%. Elaborou, ainda, uma Representação Fiscal para Fins Penais em processo à parte.

Na Impugnação, a autuada, em sede de preliminar, defendeu a anulação do auto de infração, por considerar ter sido violada a Súmula Vinculante nº 29, do STF, segundo a qual “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.” A seu ver, o fato da presente ação fiscal ter se baseado, ou ter utilizado informações e documentos colhidos no bojo de uma investigação penal sem a prévia e definitiva constituição de crédito tributário [no caso, ICMS], implicaria num claro descumprimento à súmula, que possui caráter vinculante.

Arguiu ainda 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 até (sic¹) dezembro de 2005.

Contestou a utilização de provas produzidas no bojo do procedimento investigatório promovido pelo Ministério Público Estadual e pelo Fisco do Estado de Santa Catarina, especialmente em relação aos depoimentos tomados, os quais se deram sem a presença, tanto da empresa *Tozzo*, quanto a sua, sendo que, a seu ver, não havia qualquer indicação de sua participação no esquema de fraudes. Alegou, portanto, que teria faltado à presente autuação, a apresentação de prova documental da infração imputada, porquanto a jurisprudência e doutrina têm sido forte no sentido de rechaçar a utilização da “prova emprestada”, vez que há o prejuízo do contraditório.

Ainda quanto às provas do processo, ressaltou que valeu-se o Fisco de presunção para imputar-lhe a falta, haja vista o procedimento estar apoiado em prova testemunhal e desprovido de qualquer prova material a embasá-lo, especialmente quanto à não entrada das mercadorias no estabelecimento e o seu não pagamento, o que deveria se dar mediante a análise detida de cada um dos documentos glosados. Alegou que não poderia o Fisco estender para todas as notas fiscais emitidas pela *Tozzo* a presunção de serem falsas só pelo fato de nelas constar a alusão ao “desconto de 0,01%”, porquanto em um dos depoimentos testemunhais, cuja cópia anexou às fls. 483/484, foi dito que “...há casos onde consta esse desconto de 0,01% e não ser nota fiscal REFERENTE...”.

Quanto ao percentual da multa de ofício, defende a aplicação do princípio da retroatividade benigna e consequente utilização do percentual de 75%, em face da nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, aos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Aduz que a duplicação da multa por suposta fraude ou sonegação, prevista no § 1º do referido art. 44 da Lei nº 9.430/96, não poderia retroagir para atingir fatos ocorridos anteriores à sua vigência, visto que isto seria prejudicial ao contribuinte.

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

“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

¹ Em outro momento do Recurso Voluntário, refere-se aos períodos anteriores a dezembro de 2005.

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 e idôneos.

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

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

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REPARTIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA. Nos casos em que a autoridade fiscal comprovou, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito que deu causa ao lançamento de ofício, este somente é afastado se o contribuinte lograr provar o teor das alegações que contrapõe 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”

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.

Voto

A tempestividade se faz presente, pois, cientificada da decisão da DRJ em 17/05/2011, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 14/06/2011. 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 que me obriga a reproduzir excertos do Termo de Verificação Fiscal, de fls. 417/426:

“[...]

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 (**fl.375**), 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 **fls.352 a 416**), dos termos de apreensão e exibição e do pedido de compartilhamento de dados.

Por sua vez, através do Ofício nº 340/2009/6 PJC - PRCCT (**Fls. 376 e verso**) 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 Usadas (funcionários e prestadores de serviço) à empresa Tozzo & Cia Ltda, conforme excertos dos autos do processo judicial nº 018.09.021719-2. (Fls. 361 a 369).

De igual modo, o Ministério Público de SC por meio do Pedido de Compartilhamento de Dados (Fls. 352 a 358 verso) e no Requerimento de Busca e Apreensão (Fls. 361 a 369), revela de forma didática a fraude antes mencionada.

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. 388/389.

ANDRE MARCOS GELHEN, exerce a função de DESENVOLVIMENTO DO SISTEMA CONTROLE DE VENDAS E FINANCEIRO da empresa TOZZO e CIA LTA, conforme Fls. 389verso a 391.

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. 391verso a 393.

ANTONIO SERGIO NARDES FANFA, exerce a função de COORDENADOR DOS TRABALHOS DE SETOR DE CPD na empresa Tozzo e Cia Ltda, conforme Fls. 394 a 395verso.

BRUNA DE ALMEIDA PRADO exerce a função de AUXILIAR DE VENDAS na empresa Tozzo e Cia Ltda, conforme Fls. 397verso a 398 verso.

MARCOS LUIZ MOREIRA exerce a função de ASSISTENTE DE VENDAS na empresa Tozzo e Cia Ltda, conforme Fls. 404 e verso.

E de curial importância ressaltar que as pessoas acima nominadas eram aquelas encarregadas de criar e controlar os sistema 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.375-verso), 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. 375-verso), constatou-se que a empresa I.J.G logrou proveito do esquema fraudulento já multicitado, visto que aquela (I.J.G) foi beneficiária de notas fiscais graciosas (notas referentes) emitidas peia empresa Tozzo & Cia Ltda.

A conclusão de que a empresa I.J.G 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. 304 a 351, 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.

Ao amparo do Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência nº 0920300-2010- 00181-0 (Fls. 177/179) foi efetuada diligência junto à empresa I.J.G 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. 181.

Da análise dos registros de entradas de empresa I.J.G emerge que as notas fiscais relacionadas as Fls. 304 a 351 (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.” (grifos do original)

Enfrentemo-la, pois.

Nulidade - Violação da Súmula 29, do STF

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.

Além disso, conforme bem dito pela DRJ, não trata o presente processo de caracterizar ou tipificar o crime material contra a ordem tributária, mas, sim, o de caracterizar e tipificar um ilícito tributário. A conduta da autuada há de ser corretamente descrita nos autos do processo administrativo e, especialmente na Representação Fiscal para Fins Penais, para que a autoridade competente, no caso o Ministério Público Federal, determine, ou não, a abertura de competente inquérito policial para que nele, aí sim, possa ser, ou não, tipificado o crime material. E será nessa outra esfera que haverão de ser analisados se houve, ou não, o descumprimento da Súmula Vinculante 29 do STF.

De se afastar, pois, a arguição de **nulidade** da ação fiscal por conta de suposta violação de súmula vinculante do STF.

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 participação e sem o oferecimento do contraditório, quer à empresa *Tozzo*, quer a ela própria, autuada, que sequer fora identificada naqueles autos como participante da fraude alegada.

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) 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.

Agiu a autoridade fiscal, portanto, conforme preceitos defendidos pela própria recorrente, senão vejamos a observação por ela inserida em seu Recurso Voluntário à fl. 578, *verbis*:

“A prova compartilhada deve ser mero indício que depende de confirmação com a efetiva fiscalização e obtenção de provas necessárias para autuação, servindo os documentos compartilhados como mero ponto de partida do procedimento fiscalizatório e não como única prova da suposta infração”

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) utilizadas 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 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 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 e/ou mediante a utilização de cheques de terceiros 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 e de cheques de terceiros 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 registro 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.

Presunção – provas do ilícito tributário

Para a Recorrente, a infração restou caracterizada pelo fisco tão somente a partir das presunções obtidas em provas testemunhais compartilhadas, tendo faltado a demonstração de que os documentos fiscais glosados não corresponderiam a uma efetiva operação de circulação de mercadorias, o que poderia se dar, a seu ver, mediante uma conferência mínima das operações, uma a uma, ou, em último caso, uma verificação por amostragem.

Alegou a Recorrente, inclusive, o fato de que nem mesmo a presunção tirada dos depoimentos, na parte em que identificam as notas fraudulentas como sendo aquelas em que houve referência ao desconto de 0,01%, mereceria ser acolhida, porquanto num dos depoimentos foi dito que “...há casos onde consta esses desconto de 0,01% e não ser nota fiscal REFERENTE...”, o que enfraqueceria, ou tornaria, no mínimo, duvidosa a afirmação de que todas as notas com essas características fossem fraudadas.

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], limitou-se a autuada a responder, consoante documento à fl. 241, *verbis*: “TODAS AS NOTAS FISCAIS PAGAS MEDIANTE CHEQUES DE TERCEIROS E EM DINHEIRO OS PAGAMENTOS ENCONTRAM-SE LANÇADOS NO CAIXA DA DATA DO EFETIVO PAGAMENTO” (sic)

Para o Fisco, 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, por si só, não podem sustentar a glosa das notas fiscais de compra.

É que, como dito alhures, embora possa parecer estranho, atípico, perigoso, 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”, e/ou mediante o repasse de cheques recebidos de terceiros. Na contabilidade da empresa, vê-se da amostra de fl. 282, que ela usa de fato a conta *Caixa* em detrimento da conta *Bancos*, o que a desobriga, em tese, de registrar os pagamentos a fornecedores mediante *transferências bancárias*, como decretou o Fisco.

Não se contesta os fatos de que a inexistência na autuada de quaisquer sinais da existência de controles, rudimentares que fossem, acerca dos tais “cheques de terceiros”, bem como, do arcaico, obsoleto, método de contabilização de seus pagamentos [e recebimentos] mediante o uso da conta “Caixa”, possam evidenciar 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 e/ou mediante a utilização de cheques de terceiros] mostram-se frágeis, pois, 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 de todo o auto de infração. É que, embora os débitos do Pis e da Cofins lançados não correspondam exatamente ao produto da aplicação, sobre o montante dos créditos glosados, dos percentuais de, respectivamente, 1,65% e de 7,2%, mostram-se eles, inferiores àquele produto, o que se deu por conta de ajustes de ofício promovidos pela fiscalização.

Dou, pois, provimento ao recurso voluntário para cancelar a autuação.

Decadência parcial (em sede de pré-questionamento)

Para a eventualidade do entendimento acima vir a ser reformado pela instância superior, deixo registrado o nosso entendimento acerca da discussão sobre qual dispositivo do Código Tributário Nacional deve ser utilizado para fins de contagem do prazo decadencial.

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 foi mesmo 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.

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.

Não haveria, na hipótese, pois, a decadência reclamada.

Multa de ofício – retroatividade benigna (em sede de pré-questionamento)

Pelas mesmas considerações feitas no tópico anterior, deixo registrado o pré-questionamento acerca da redução da multa de ofício ao patamar de 75%.

Neste tópico, a Recorrente, basicamente, e *ad argumentandum*, pede a redução da multa de ofício, de 150%, para 75%, invocando, para tanto o princípio da retroatividade benigna.

Referido princípio está contido no art. 106 do Código Tributário Nacional, que a seguir reproduzo:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo/

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.”

As duas únicas hipóteses que poderíamos cogitar de serem aplicadas ao caso seriam aquelas descritas nas alíneas “a” e “c” do inciso II, acima transcrito.

Porém, nenhuma delas se enquadra na situação da Recorrente.

Ora, o fato do artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, ter alterado a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não fez desaparecer o cabimento da multa aplicada no percentual de 150% para os casos em que configurada a infração aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Houve apenas uma mudança no dispositivo a ser utilizado para tanto, ou seja, em vez do seu inciso II, passa-se a utilizar o § 1º do mesmo artigo 44.

Assim, na hipótese, não há que se falar em revogação do percentual de 150% da multa de ofício [o que implicaria na aplicação da retroatividade benigna].

Conclusão

Em face de todo o exposto, dou provimento ao recurso.

Odassi Guerzoni Filho



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por ODASSI GUERZONI FILHO em 07/05/2012 09:37:05.

Documento autenticado digitalmente por ODASSI GUERZONI FILHO em 07/05/2012.

Documento assinado digitalmente por: JULIO CESAR ALVES RAMOS em 10/05/2012 e ODASSI GUERZONI FILHO em 07/05/2012.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 20/01/2020.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP20.0120.11470.3JUH

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

BE85B2735DD37002330BAEE9FCC4C6C3F2E40D39