



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

**Processo n°** 13982.001063/2010-07  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **1801-001.946 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 10 de abril de 2014  
**Matéria** AI - IRPJ e reflexos  
**Recorrente** I. J. G. SUPERMERCADOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2008, 2009

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Somente com a apresentação de impugnação tempestiva é que se instaura a fase litigiosa do processo administrativo fiscal. Durante o procedimento fiscal, fase meramente inquisitória, não existe devido processo legal por absoluta inexistência do referido processo.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2008, 2009

GLOSA DE CUSTOS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. FRAUDE

Correto o lançamento de ofício que glosa custos apropriados com base em notas fiscais inidôneas e quando a contribuinte não comprova o efetivo recebimento e pagamento das mercadorias supostamente adquiridas.

DECADÊNCIA. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Súmula CARF n° 72)

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

Deve ser mantida a multa qualificada pelo evidente intuito de fraude quando comprovadas as ações ou omissões dolosas tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, e das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSSLL

O entendimento adotado nos respectivos lançamentos reflexos acompanha o decidido acerca da exigência matriz, em virtude da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Presidente Substituta e Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Roberto Massao Chinen, Alexandre Fernandes Limiro, Neudson Cavalcante Albuquerque, Leonardo Mendonça Marques, Henrique Heiji Erbano e Maria de Lourdes Ramirez.

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da 3a. Turma de Julgamento da DRJ em Florianópolis/SC que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada contra as exigências de IRPJ e de CSLL consubstanciadas nos autos.

Por muito bem descrever os fatos, reproduzo relatório da DRJ em Florianópolis:

### Relatório.

Por meio do Auto de Infração às folhas 02 a 19, foi exigida da contribuinte acima qualificada a importância de **R\$ 202.419,41** e a título de **Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ**, acrescida de **multa de ofício de 150 %** e **encargos legais** devidos à época do pagamento, referente a fatos geradores ocorridos nos trimestres findos em 31/12/2004, 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005, 31/12/2005, 30/09/2006, 31/12/2006, 31/03/2008, 31/12/2008, 30/06/2009 e 30/09/2009. Em consulta à Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal (is) verifica-se que a autuação se deu em razão de *Custos dos Bens ou Serviços Vendidos Glosa de Custos-Notas Fiscais Entrada (Tozzo & Cia Ltda.)*.

Exigido como lançamento decorrente daquele, por meio do Auto de infração às fls.20 a 32, a importância de **R\$ 89.566,86** a título de **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**, também acrescida de **multa de ofício de 150 %** e **encargos legais** devidos à época do pagamento, referente aos mesmos fatos geradores.

Por meio do **Termo de Verificação Fiscal – Auto de Infração de IRPJ/CSLL** (fls.365 a 373), relata a Autoridade Fiscal que a empresa atuada logrou proveito de esquema fraudulento engendrado pela empresa

Tozzo e Cia Ltda, ao utilizar-se de notas fiscais graciosas (notas referentes) emitidas por esta empresa. Assim descreve a motivação da ação fiscal e como o tal esquema era realizado (destaques do original):

## **2. DA MOTIVAÇÃO DA AÇÃO FISCAL**

*Por meio do Ofício nº 0180901217192000001 (fls. 186), de 16 de outubro de 2009, a D. Juíza Substituta Dra. Lizandra Pinto de Souza disponibilizou para a Receita Federal do Brasil os dados 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 018.09.0187900, dos termos de apreensão e exibição e do pedido de compartilhamento de dados (fls. 188/203/242).*

*Por sua vez, através do Ofício no 340/2009/6 PJC PRCCT (F15.273 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 por 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 018.09.0217192. (Fls. 299 a 333).

De igual modo, o Ministério Público de SC por meio do Pedido de Compartilhamento de Dados (fls. 276 a 282 e 296 a 298) e no Requerimento de Busca e Apreensão (fls. 283 a 295), 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 BOROWICC, exerce a função de ADMINISTRADORA DE DADOS DA EMPRESA TOZZO, conforme Fls. 310/311;

ANDRE MARCOS GELHEN, exerce a função de DESENVOLVIMENTO DO SISTEMA DE CONTROLE DE VENDAS E FINANCEIRO da empresa TOZZO e CIA LTA, conforme fls.311 verso a 313;

DÁRIO MÂNICA, exerce as funções de DESENVOLVIMENTO DE PROGRAMAS. MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA E DE REDE da empresa TOZZO e CIA LTDA, conforme fls. 313 verso a 315.

ANTONIO SERGIO NARDES FANFA, exerce a função de COORDENADOR DOS TRABALHOS DE SETOR DE CPD na empresa Tozzo e Cia Ltda, conforme fls. 316 a 317 verso;

BRUNA DE ALMEIDA PRADO exerce a função de AUXILIAR DE VENDAS a empresa Tozzo e Cia Ltda, conforme Fls. 318 a 319 verso;

MARCOS LUIZ MOREIRA exerce a função de ASSISTENTE DE VENDAS na empresa Tozzo e Cia Ltda, conforme Fls. 320.

É 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, (fls. 275), encaminhou à Receita Federal do Brasil cópia do ofício nº 3708/09 do Instituto de Criminalística, (fls. 274), 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.274), 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 fls.337 a 364) emitidas pela 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. 501 a 554, 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 da mercadoria a empresa I. J. G..*

### **3. DOS PROCEDIMENTOS FISCAIS**

*Ao amparo do Mandado de Procedimento Fiscal Diligência nº 09203002010001615 (fls. 58/60) 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 fl.62.*

*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.*

Identificadas pela fiscalização as notas fiscais que teriam sido utilizadas indevidamente pela empresa fiscalizada, a mesma foi regularmente intimada para comprovar com documentação hábil e idônea o recebimento das mercadorias e o efetivo pagamento das mesmas, conforme Termo de Início de Ação Fiscal. (Fls. 063/118).

Informa a Autoridade Fiscal que a empresa: não se manifestou e nem apresentou comprovação do recebimento das mercadorias; apresentou o Livro de Registro de Entradas em meio magnético (fl.62), onde contam as referidas notas; e, quanto a forma de pagamento, alegou que as aquisições foram quitadas por meio de duplicatas, mediante cheques de terceiros e em dinheiro e que os tais pagamentos encontram-se lançados no caixa na data do efetivo pagamento.

Conclui que as alegações da empresa confirmam os indícios apurados durante a operação de busca e apreensão realizada pelo Ministério Público de Santa Catarina e pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina e com os depoimentos colhidos de pessoas a ela ligadas (vendedores, funcionários de escritório, prestadores de serviço de computação e programadores), ou seja, que as notas fiscais eram emitidas para destinatários falsos, cujo estoque era acertado com a simulação de pagamento por meio de quitação de duplicatas diretamente no caixa.

Após transcrever alguns artigos do RIR/99 relativos a determinação do Lucro Real, destaca a autoridade fiscal que para que um custo possa ser aceito como dedutível, há de se comprovar que o bem e/ou serviço correspondente foi contratado formalmente, que houve o desembolso, e que o

dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido. E que em assim sendo, compete ao contribuinte apresentar à fiscalização a documentação, oriunda de fonte externa, hábil e idônea, apta a comprovar tais fatos, o que não se verificou no caso.

Ainda, o **Termo de Verificação Fiscal**:

### **3.2. DA APURAÇÃO DO IRPJ e da CSLL**

*Conforme já salientado, analisando os lançamentos contábeis disponibilizados pelo contribuinte, esta autoridade fiscal constatou que as compras de mercadorias a prazo e as compras de mercadorias a vista compuseram a apuração do exercício de forma a reduzir o resultado (custos). As parcelas decorrentes de ICMS foram devidamente excluídas das bases de cálculos.*

*Sendo assim, considerando que as aquisições da empresa I.J.G. da empresa Tozzo e Cia LTDA e que estão discriminadas nas planilhas de fls. 36 a 56, denominada de DEMONSTRATIVO DE NOTAS FISCAIS (CUSTOS) GLOSADOS, não foram efetivamente recebidas/adquiridas, por todas a razões já esposadas, esta fiscalização adotou o procedimento de glosar dos custos aproveitados pelo contribuinte, aqueles relativos às citadas aquisições (da empresa Tozzo e Cia Ltda).*

*Se infere das DIPJ's de fls. 236 a 271 que o contribuinte apurou o resultado dos anos calendários de 2004 a 2009 de acordo com as regras do Lucro Real Trimestral.*

[...]

### **4. DA MULTA DE OFÍCIO**

*A juízo destas autoridades fiscais, a autuada adotou conduta que teve por desiderato impedir o conhecimento por parte da administração tributária do total das exações devidas pela mesma durante o ano calendário de 2004 a 2009.*

*A empresa fiscalizada praticou de forma reiterada durante o período fiscalizado (anos-calendário 2004 a 2009), ato que modificou a característica essencial do fato gerador de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal de modo a reduzir o montante devido, ao inserir em sua escrituração contábil e fiscal documentos inidôneos.*

*A fiscalizada utilizou-se de notas fiscais cujo destinatário foi simulado pelo emitente a fim de beneficiar-se do creditamento dos tributos inerentes à operação e aumentar o custo dos bens vendidos, reduzindo desta forma o lucro líquido que serve de base de cálculo do imposto de renda e para a contribuição social.*

*A constatação dos fatos ocorreu a partir da análise de documentos apreendidos na sede da empresa Tozzo & Cia Ltda, em ação de cumprimento de mandado de busca e apreensão cumprido pelo Ministério Público de Santa Catarina e Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, quando desbarataram esquema amiudado no item 2 deste relato.*

*A forma reiterada (05 anos) de utilizar-se de notas fiscais inidôneas, fruto de esquema organizado para lesar os cofres públicos, caracteriza a intenção do agente (titular da empresa fiscalizada) de produzir o resultado decorrente da prática daqueles atos, que é a redução do montante dos tributos devidos.*

[...]

*Ao inserir na escrituração contábil e fiscal documentos inidôneos a empresa I.J.G. retardou o conhecimento por parte da Fazenda Nacional das circunstâncias materiais da obrigação tributária principal. A prática desta inserção/utilização fez parte da rotina administrativa da empresa fiscalizada, o que comprova que a intenção do agente sempre foi de reduzir os tributos devidos.*

[...]

*A fraude no caso vertente consistiu em utilizar-se de notas fiscais de entrada de mercadoria ideologicamente falsas (não houve estas aquisições) escriturando em sua conta caixa, enquanto pagamento, valores que não foram efetivamente pagos.*

*Por fim, relata que em restando configurado o evidente intuito de fraude fica afastada a aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do CTN, passando a contagem do prazo decadencial para efetivação do lançamento de ofício para o disposto no inciso I do art. 173, do mesmo. E informa que foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais.*

### **Da Impugnação**

Irresignada a contribuinte impugna os lançamentos alegando a **nulidade destes por violação à súmula vinculante nº 29 do STF**. Com base nesta súmula afirma, em síntese, que antes da constituição definitiva de crédito tributário não há que se falar em qualquer medida penal e que no processo administrativo fiscal, portanto, houve claro descumprimento desta determinação haja vista que foram utilizadas informações colhidas em processos investigativos penais (busca e apreensão e de interceptação telefônica) sem a prévia e definitiva constituição de créditos tributários.

Alega também, preliminarmente, **decadência** em relação ao crédito tributário decorrente de fatos geradores ocorridos até dezembro de 2005, a teor do art. 150 §4º do CTN A título de mérito, inicialmente a impugnante reclama da **utilização da prova emprestada** alegando que a prova foi colhida em processo legal sem observância do Devido Processo Legal. Argumenta que os Autos de Infração se apóiam “unicamente em declarações prestadas em fase de procedimento investigatório promovido pelo Ministério Público Catarinense”, “colhidas na presença tão somente do *parquet* e de auditor da Secretaria da Fazenda de Santa Catarina”, sem ter sido possibilitado a Tozzo e Cia Ltda. e Tozzo Bebidas Ltda. e tão pouco a ela própria, o exercício do contraditório. Sustenta, então que a prova compartilhada deve ser tomada como mero indício que depende de **confirmação com a efetiva fiscalização e obtenção de provas necessárias para**

a autuação, servindo os documentos compartilhados como mero ponto de partida do procedimento fiscalizatório e não como única prova da suposta infração.

Segue defendendo a **ilegalidade da utilização de presunção no feito fiscal**, no caso, a presunção trazida por prova testemunhal de que as “*Notas Referentes eram identificadas nos sistemas informatizados como tendo um desconto de 0,01%*”, desacompanhadas de qualquer prova material do declarado. Alega que as operações comerciais consubstanciadas por meio das notas fiscais (com desconto de 0,01%) gozam de presunção de legitimidade, que somente poderia ser afastada por meio de prova documental cabal, produzida pela fiscalização, da não entrada/pagamento das mercadorias; nesse sentido argumenta:

*[...]é necessária a prova da utilização de créditos dispostos em documento fiscais que não correspondam a efetiva operação de circulação de mercadoria, o que só poderá ser verificado se apresentados, primeiramente, o documento fiscal, com sua declaração de inidoneidade, bem como, o registro de entrada do contribuinte, para que possa verificar esta não entrada/pagamento das mercadorias.*

*[...]*

*Era o caso de se analisar uma a uma as operações, ou, em últimos casos, uma apuração por amostragem. Verificar se houve a efetiva operação de circulação de mercadoria que gerou o crédito, para aí sim, e na existência de improbidade, elidir a presunção legal de legitimidade que cerca cada um dos documentos fiscais que descrevem as operações de compra e venda realizadas.*

Ao longo de seu arrazoado, ainda a fim de demonstrar a alegada fragilidade das provas, menciona que um excerto do depoimento de Edegar Edson Brancaglione onde este é “categórico” ao afirmar que “...há casos onde consta esse desconto de 0,01% e não ser nota fiscal REFERENTE”.

Por fim, alega ainda, que a ausência de prova documental contra a legalidade das operações, além do já dito, também prejudica a ampla defesa.

Em relação à **multa de officio** no percentual de 150%, defende: a) a aplicação do percentual de 75%, consoante a nova redação dada por meio Lei nº 11.488/2007 aos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que antes previam percentuais de 75% e 150% e “foram reduzidos para 75% e 50%”, beneficiando o contribuinte; b) a aplicação da multa de 75% sem a duplicação prevista no §1º do referido art 44 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007, considerando que esta lei não pode ser aplicada retroativamente em desfavor do contribuinte.

A Turma Julgadora de 1ª. instância analisou o litígio e afastou as preliminares suscitadas.

No mérito foram mantidas as exigências. A respeito da decadência observou que por restar configurado o evidente intuito de fraude, o prazo decadencial seria contado pelas regras do art. 173, I, do CTN.

Ressaltou que não seria possível a aplicação da Súmula Vinculante n.º 29 do STF pois, neste caso, não teria sido tipificado “crime material contra a ordem tributária”, mas apenas e tão somente um ilícito tributário, correspondente à falta de comprovação da efetiva aquisição/recebimento das mercadorias supostamente vendidas pela empresa Tozzo e Cia Ltda., em razão de as operações estariam calcadas em documentos fiscais inidôneos.

A alegação de violação ao devido processo legal foi afastada ao argumento de se ter respeitado o direito ao contraditório e a ampla defesa, devidamente exercido pela parte com a apresentação da impugnação.

Quanto à arguição de utilização ilegal de prova emprestada salientou aquela autoridade que o fato de os elementos de prova trazidos aos autos terem sido produzidos no âmbito de uma investigação do Ministério Público de SC, nada impediria que fossem acolhidos como meios de prova hábeis a serem analisados no âmbito do presente processo.

Rebateu a tese de que seria ilegal a utilização de presunção para elidir presunção, assinalando que no presente caso o ilícito tributário foi provado de forma direta, pela utilização de notas fiscais falsas para lastrear custos inexistentes.

Foi confirmada a aplicação ao caso da penalidade qualificada e, mantida, por decorrência, a exigência da CSLL.

Cientificada da decisão, em 15/10/12 (AR fl. 707), apresentou a interessada, em 07/11/201, recurso voluntário, no qual reproduz, *litteris*, os argumentos de defesa deduzidos na impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Maria de Lourdes Ramirez, Relatora.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

### 1 Preliminares.

#### 1.1 VIOLAÇÃO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL

Como já fora observado pela Turma Julgadora de 1ª Instância não se verifica, *in casu*, a alegada violação ao devido processo legal. Isto porque, como bem se observa do referido termo, a violação, caso ocorra, somente se dá no âmbito do processo legal instaurado. O processo administrativo fiscal se inicia com apresentação de impugnação tempestiva. Somente nesse momento, com a apresentação da impugnação tempestiva, é que se instaura o contencioso administrativo fiscal. A respeito, transcrevo o artigo 14 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que, com força de Lei, regula o processo administrativo fiscal:

**Art. 14.** *A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do*

No livro “Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado”<sup>1</sup> Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López observam que:

Em se tratando de exigência fiscal, a fase inicial caracteriza-se pelo procedimento de fiscalização que envolve uma sucessão de atos e termos escritos com o fim de se promover à determinação e à exigência do crédito tributário. Assenta-se num procedimento, mas não traz, como consequência, a instauração de um contencioso.

O Decreto n.º 70.235/72 determina, em seu artigo 7.º, o momento em que se considera iniciado o procedimento fiscal: “I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado pelo servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; II – a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; III – o começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada”.

A partir daí, **o procedimento** compreende uma série de ações promovidas por representantes da Fazenda Nacional, tendo como destinatários os contribuintes, de maneira a verificar a ocorrência do fato gerador do tributo, incluindo intimações para prestar informações, identificação e quantificação da base de cálculo, cálculos matemáticos para apuração do crédito tributário, ações comparativas para verificar o recolhimento dos tributos e, na hipótese de incorreção no recolhimento, inicia-se o procedimento inerente à constituição do crédito tributário, culminando no lançamento tributário e na notificação do sujeito passivo.

[...]

A fase de defesa inicia-se pela impugnação ao lançamento fiscal dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento a que o interessado está vinculado. O contribuinte, em sua defesa, procurará demonstrar a inexistência de relação jurídica entre ele e a Administração, e da qual decorre a exigência fiscal. Para tanto, terá o contribuinte de contestar todos os itens da exigência com os quais não concorda (o julgamento ficará restrito aos itens suscitados), devendo ser apresentadas ou requeridas todas as provas dos fatos que alega e que deva demonstrar.

[...]

[...] A impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento; suspende a exigibilidade do crédito tributário e a fluência do prazo prescricional para propositura, pela Fazenda Pública, da ação de execução fiscal [...]

(\*) destaques acrescidos.

Vê-se, portanto, que o procedimento fiscal, propriamente dito, é meramente inquisitório.

Ainda assim, no presente caso, constata-se que, mesmo durante o procedimento inquisitório, à recorrente foram dadas inúmeras oportunidades para justificar os pontos questionados pela auditoria fiscal, mormente no que toca à comprovação do efetivo recebimento de mercadorias acobertadas por notas fiscais inidôneas.

E não se diga que a recorrente não pôde exercer seu legítimo direito de defesa, pois a impugnação apresentada tempestivamente demonstra o exercício pleno desse direito.

Afasta-se, assim, a preliminar suscitada.

<sup>1</sup> 2a. Edição; Dialética; São Paulo, 2004; p. 38; 39; 204/28/2001

## 1.2 NULIDADE DO LANÇAMENTO POR SUPOSTA VIOLAÇÃO À SUMULA VINCULANTE 24 DO STF.

Não se vislumbra qualquer violação à Súmula Vinculante n.º 24 do STF. A súmula tem o seguinte teor:

*Não se tipifica crime material contra a ordem tributária previsto no art. 1.º, inciso I, da Lei n.º 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.*

A Representação Fiscal para Fins Penais é mera notícia, comunicação pela qual o agente fiscal identifica atos ou fatos que, em tese, configurem crime contra a ordem tributária ou contra a Previdência Social, como crimes de falsidade de títulos, papéis, documentos públicos, de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, de contrabando ou descaminho; bem como crime contra a Administração Pública Federal em detrimento da Fazenda Nacional e contra a Administração Pública Estrangeira.

No julgamento do HC 85.185 SP, que, dentre outros, serviu de paradigma para a edição da referida súmula, o Exmo. Ministro Cezar Peluso assim justificou sua tese:

*1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1.º da L 8.137/90 – que é material ou de resultado – enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo do tipo.*

*2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L 9.249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse se submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal.*

*3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo”*

*(HC 81.611, Relator Min. Sepúlveda Pertence).*

Em respeito a jurisprudência que se formou no Poder Judiciário, exemplificada pela Súmula acima transcrita, a Receita Federal passou a dar que o processo de representação fiscal para fins penais somente teria seguimento em seu destino ao final do julgamento administrativo por decisão definitiva.

À época dos fatos a Portaria RFB n.º 2.439, de 2010, já previa:

*Art. 4º (...)*

*§ 1º A representação fiscal deverá permanecer no âmbito da unidade de controle até a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente ou na ocorrência das hipóteses previstas no art. 5º, respeitado o prazo legal para cobrança amigável, caso o processo seja formalizado em papel.*

Vê-se, assim, que o teor da Súmula n º 24 do STF tem sido estritamente observado pela Fazenda Pública Federal, razão pela qual afasto a questão.

### 1.3 PROVA EMPRESTADA. LANÇAMENTO POR PRESUNÇÃO

A recorrente insiste na tese de que teria havido empréstimo de provas no presente processo. Equivoca-se. Não houve empréstimo de provas.

A partir de denúncia do Ministério Público no âmbito de investigação de procedimentos irregulares adotados pelas empresas Tozzo & Cia Ltda. (matriz) e Tozzo & Bebidas Ltda. (filial) apurou-se que o Supermercado IJG poderia estar se utilizando de notas fiscais graciosas fornecidas por aquelas empresas.

Assim é que, **com base** nas notícias enviadas pelo Ministério Público, deu-se início a procedimento fiscal próprio e independente junto a IJG para verificar se a empresa estaria em situação regular cumprindo com suas obrigações fiscais.

Observe-se que pelo Termo de Início da Ação Fiscal a empresa foi intimada a apresentar seus atos constitutivos, balanços patrimoniais, arquivos de registros contábeis, livro registro de entradas em meio magnético e notas fiscais de entradas em meio magnético. Posteriormente, já de posse dos elementos apresentados pela empresa, a auditoria fiscal lavrou nova intimação, desta feita solicitando a prova - por meio de comprovação de pagamento - do recebimento de mercadorias constantes de notas fiscais de entrada listadas em demonstrativo elaborado a partir daqueles elementos apresentados em resposta a intimação anterior.

Toda a prova de acusação constante dos presentes autos foi, portanto, produzida pela auditoria fiscal a partir dos elementos fornecidos pela recorrente em respostas às intimações lavradas, não se verificando, *in casu*, qualquer tipo de prova emprestada.

Observe-se, contudo, a título de mera argumentação, que ainda que este processo estivesse instruído com provas – documentos, notas fiscais, laudos, etc.. – enviadas por outras esferas governamentais, nenhuma irregularidade decorreria desse procedimento. No direito pátrio nacional é admissível o empréstimo de prova produzido em outro processo administrativo ou judicial.

Segundo Moacir Amaral dos Santos, provas emprestadas constituem-se de documentos, depoimentos, exames trazidos por certidão de um processo para outro, com o fim de fazer prova. No processo administrativo, a prova emprestada é aquela formada em outro processo administrativo ou judicial, como, por exemplo, a trazida de processo formado por outro órgão público que apure fatos que tenham repercussão tributária.

Mas, como observado, não há, neste processo, empréstimo de provas.

Da mesma forma não se utilizou, nos lançamentos formalizados nos autos, de presunções. A auditoria apurou que a recorrente se aproveitou de documentos inidôneos, para minimizar seus custos e, com isso, reduzir os valores de IRPJ e de CSLL devidos. Não há

qualquer raciocínio presuntivo aqui, vez que comprovada a utilização de documentos fraudulentos.

A recorrente foi intimada a comprovar o pagamento e o efetivo recebimento de mercadorias que sua contabilidade registrava como tendo sido adquiridas de Tozzo & Cia Ltda. Não fez a comprovação. Não apresentou qualquer cópia de cheque, ou extrato bancário demonstrando a saída do numerário utilizado nas supostas compras.

## 2 Mérito

Como visto trata-se de autos de infração lavrados em decorrência da apuração, em procedimento fiscal, de apropriação de custos inexistentes, amparados em notas fiscais fraudulentas, cujos valores foram glosados na apuração do IRPJ e da CSLL devidos.

A propósito, reproduz-se, uma vez mais, trechos do Termo de Verificação Fiscal:

...

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 por 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 da 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". Ou seja, 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.

...

Identificadas por esta fiscalização as notas fiscais que teriam sido utilizadas indevidamente pela empresa fiscalizada, a mesma foi regularmente intimada para comprovar com documentação hábil e idônea o recebimento das mercadorias e o efetivo pagamento das mesmas, conforme Termo de Início de Ação Fiscal (Fls.63 a 118).

Em resposta (Fls.140 a 221) a empresa fiscalizada cingiu-se a alegar que:

a) quanto a entrega das mercadorias a empresa IJG não se manifestou e nem consignou qualquer documento referente ao efetivo recebimento das mercadorias em seu depósito.

b) quanto à forma de pagamento alegou a empresa fiscalizada que as referidas aquisições foram quitadas por meio de duplicatas e com recursos saídos diretamente de seu caixa (com cheques de terceiros e em moeda corrente). A empresa IJG 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.

As alegações da empresa I.J.G. confirmam os indícios apurados durante a operação de busca e apreensão realizada pelo Ministério Público de Santa Catarina e pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina.

...

Na verdade a defesa targivesa todo o tempo com alegações superficiais e não enfrenta a questão de não ter apresentado a comprovação da suposta compra das mercadorias, tampouco a comprovação do pagamento dessas supostas aquisições.

Aliás, nesse sentido limitou-se a afirmar, à auditoria, que os pagamentos das supostas aquisições teriam sido efetuados com cheques de terceiros ou com dinheiro vivo. Observe-se as implicações dessa afirmação:

- Mais de 5.000 (cinco mil) notas/duplicatas.
- Emitidas por um único fornecedor, flagrado emitindo notas fiscais falsas.
- No decorrer de 5 anos consecutivos
- Pagamentos efetuados somente com cheques de terceiros ou com dinheiro vivo.
- Nenhuma cópia de cheque apresentada.
- Nenhuma prova da entrada das mercadorias no estabelecimento da

recorrente.

Lembrando que se trata, a recorrente, de supermercado, presumindo-se a existência de inúmeros, dezenas, senão centenas de fornecedores. Mas tal fato se deu com um único e exclusivo fornecedor.

Não há, assim, qualquer possibilidade em se admitir que a afirmação da defesa tenha qualquer credibilidade.

Fato é que a empresa se aproveitou de notas fiscais fraudulentas emitidas pela Tozzo & Cia Ltda., para se apropriar de custos inexistentes. Nunca adquiriu as mercadorias constantes das notas. Nunca pagou por tais notas.

Não há como negar. A recorrente foi flagrada em esquema de sonegação fiscal.

E nesse contexto é totalmente procedente a imputação da penalidade qualificada.

Uma vez comprovada a inidoneidade dos documentos utilizados pela recorrente, é possível a imputação de conduta fraudulenta.

No caso em apreço, a caracterização do dolo e do evidente intuito de fraude foi feita, pela fiscalização, a partir da constatação da utilização, pela recorrente, de notas fiscais falsas, no decorrer de 5 (cinco) anos-calendário consecutivos, denotando uma ação continuada no intuito de não levar ao conhecimento do Fisco sua real situação econômico-financeira, simulando custos inexistentes a fim de ocultar ou suprimir da Fazenda Federal a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Relevante destacar que a fraude e a simulação devem, necessariamente, ser veiculadas em instrumento específico, de forma que não se podem imputar tais infrações se não materializadas documentalmente. *In casu*, cumpre reconhecer que o instrumento mediante o qual a fraude se materializou foram as irrefutavelmente inverídicas notas fiscais de aquisição de mercadorias da Tozzo & Cia Ltda., das quais se aproveitou a recorrente.

Saliente-se que a fraude se caracteriza, também, no presente caso, pela apresentação das DIPJ nas quais foram inseridas informações falsas relativas a custos inexistentes, como mais uma tentativa da contribuinte de suprimir do conhecimento pelo Fisco Federal do fato gerador da obrigação tributária. Dessa forma, tendo em conta a conduta reiterada e sistemática da recorrente, caracterizada está a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Como bem salientou a Turma Julgadora de 1ª Instância, a recorrente não contesta os motivos que levaram à qualificação da multa. Limita-se a pleitear a redução da penalidade, para o percentual de 75%, em respeito ao princípio da retroatividade benéfica.

De se assinalar que não existe, para este caso, qualquer previsão de retroatividade benéfica. A multa imposta é aquela prevista no artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, com alterações legislativas posteriores, em 150% para os casos em que esteja comprovado o dolo, a fraude e a simulação.

A jurisprudência desta casa já se solidificou nesse sentido, como se exemplifica pelas ementas de acórdãos a seguir transcritas:

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.*

*Nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou*

*criminais cabíveis, será aplicada à multa de ofício de 150%.*

Ac. 1102-001.039 – 1ª. Câmara – 2ª. Turma Ordinária

**MULTA QUALIFICADA**

*Caracterizado na espécie o evidente intuito de fraude que autoriza o lançamento de multa agravada, como previsto no inciso I, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, impõe-se a manutenção da multa qualificada.*

Ac. 1301-001.323 – 3ª. Câmara – 1ª. Turma Ordinária

**MULTA QUALIFICADA**

*Evidenciada a falsidade material dos contratos que comprovam as despesas, estão presentes os fundamentos que autorizam a qualificação multa, pois é inequívoco o evidente intuito de fraude e a intenção dolosa em reduzir o montante devido, sendo devida à qualificação da multa de ofício ao patamar de 150%.*

Ac. 1301-001.266 – 3ª. Câmara / 1ª. Turma Ordinária

Em razão da comprovação do evidente intuito de fraude, no presente caso a contagem do prazo decadencial se dá pela regra prevista no artigo 173, inciso I, do CNT. Esse entendimento já se encontra pacificado neste Conselho, pela edição da seguinte Súmula vinculante

***Sumula CARF nº 72.*** *Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.*

Assim, não há que se falar em decadência em relação ao crédito tributário decorrente de fatos geradores ocorridos até o mês 12/2005, pois a contagem do prazo para a Fazenda efetuar o lançamento em relação ao fato gerador mais antigo, ocorrido em 31/12/2004, iniciou-se em 01/01/2006 e expirou em 31/12/2010. Ou seja, quando o lançamento em tela se aperfeiçoou, por meio de sua ciência à autuada, em 14/12/2010, o direito da Fazenda Pública de constituir os correspondentes créditos não havia decaído.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

Processo nº 13982.001063/2010-07  
Acórdão n.º **1801-001.946**

**S1-TE01**  
Fl. 10

---

CÓPIA