



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

Processo nº 13982.001088/2010-01
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **3801-001.869 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 21 de maio de 2013
Matéria PIS COFINS
Recorrente COMERCIO ATACADISTA E VAREJISTA PROGRESSO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/2004, 31/01/2005, 30/04/2005, 31/08/2005, 30/09/2005, 30/11/2005, 31/12/2005, 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006, 30/09/2006, 30/11/2006, 31/12/2006, 28/02/2007, 30/04/2007, 30/06/2007, 31/07/2007, 31/10/2007

PIS. COFINS. PRAZO DE DECADÊNCIA. DOLO.

Nos casos em que comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial desloca-se daquele previsto no art.150 para as regras estabelecidas no art.173 (ambos do CTN), onde ficou constatado que, sob as regras deste último, não ocorreu a decadência para os fatos geradores supra indicados.

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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DUPLICAÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTA DE OFÍCIO. LEGITIMIDADE.

Constatado que na conduta da fiscalizada existem as condições previstas nos arts.71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art.44 da Lei nº 9.430/96.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. FORÇA PROBANTE.

Escrutinação da 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. 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.

NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. GLOSA DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE.

Cabe à contribuinte apresentar à fiscalização a documentação, hábil e idônea, apta a comprovar o pagamento das aquisições de mercadorias, e que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido, e em assim não o fazendo, é de se concluir, aliado a outras evidências, que as supostas aquisições não foram efetivamente recebidas/adquiridas. Assim, correto o procedimento fiscal em glosar de créditos da não cumulatividade, relativos às citadas aquisições, contabilizadas pelo contribuinte.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido(a)s o(a) Conselheiro(a) Sidney Eduardo Stahl e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel (Relatora) que cancelavam o lançamento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcos Antônio Borges.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel - Relator.

(assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes (Presidente), Sidney Eduardo Stahl, Jose Luiz Feistauer de Oliveira, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Marcos Antônio Borges e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira

Relatório

Por bem descrever os fatos, transcrevo abaixo o Relatório da DRJ de Florianópolis acerca do caso presente.

Documento assinado digitalmente em 30/10/2013 por MARCOS ANTONIO BORGES, Assinado digitalmente em 19/11/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 04/11/2013 por MARIA INES CALDEIRA PEREIRA DA SILVA MURGEL, Assinado digitalmente em 30/10/2013 por MARCOS ANTONIO BORGES

Autenticado digitalmente em 30/10/2013 por MARCOS ANTONIO BORGES, Assinado digitalmente em 19/11/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 04/11/2013 por MARIA INES CALDEIRA PEREIRA DA SILVA MURGEL, Assinado digitalmente em 30/10/2013 por MARCOS ANTONIO BORGES

Impresso em 20/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por meio dos Autos de Infração As folhas 03 a 44, foram exigidas da contribuinte acima qualificada as importâncias de R\$ 37.243,18 e R\$ 9.543,87 a título, respectivamente, de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins, não cumulativa, e de Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS, não cumulativas, acrescidas de multa de ofício de 150 % e encargos legais devidos A época do pagamento, referente a fatos geradores ocorridos no período de 31/12/2004 a 31/10/2007.

Dos Lançamentos

Em consulta à Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal (is) e ao Termo de Verificação Fiscal, verifica-se que as autuações se deram em razão da constatação da falta/insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS e da Cofins, que ocorreu devido a glosa de créditos da não cumulatividade aproveitados pela contribuinte, nos períodos fiscalizados. Foram glosados os créditos relativos as aquisições da empresa Tozzo e Cia Ltda, que não foram efetivamente recebidas/adquiridas pela interessada.

Relata a Autoridade Fiscal que a empresa autuada 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:

Por meio do Ofício nº 0180901217192-000-001(fl. 167), 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 018.09.018790-0, dos termos de apreensão e exibição e do pedido de compartilhamento de dados(fl. 169/182/199/218).

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 (Policias Civil, Militar e Rodoviária Federal), deram cumprimento a mandados de busca e apreensão relativos a 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.

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) a empresa Tozzo & Cia Ltda, conforme excertos dos autos do processo judicial nº 018.09.021719-2. (Fls. 238 a 258).

De igual modo, o Ministério Público de SC por meio do Pedido de Compartilhamento de Dados (fls. 182 a 194/223 a 225) e no Requerimento de Busca e Apreensão (fls. 199 a 217), 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 EMPPPRESA TOZZO, conforme Fls. 238;

ANDRE MARCOS GELHEIV, exerce a função de DESENVOLVIMENTO DO SISTEMA CONTROLE DE VENDAS E FINANCEIRO da empresa TOZZO e CIA LTDA, conforme fls. 241;

DÁRIO MÁNICA, exerce as funções de DESENVOLVIMENTO DE PROGRAMAS. MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA E DE REDE da empresa TOZZO e CIA LTDA, conforme fls. 245;

ANTONIO SERGIO NARDES FANFA, exerce a função de COORDENADOR DOS TRABALHOS DE SETOR DE CPD na empresa Tozzo e Cia Ltda, conforme fls. 250;

BRUNA DE ALMEIDA PRADO exerce a função de AUXILIAR DE VENDAS na empresa Tozzo e Cia Ltda, conforme Fls. 254;

MARCOS LUIZ MOREIRA exerce a função de ASSISTENTE DE VENDAS na empresa Tozzo e Cia Ltda, conforme Fls. 257.

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. 165), encaminhou à Receita Federal do Brasil cópia do ofício nº 3708/09 do Instituto de Criminalística, (fls. 168), contendo informações apreendidas durante a operação realizada no dia 17 de setembro de 2009 na cidade de Chapecó.

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

A conclusão de que a empresa PROGRESSO 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 às fls. 0319 a 339, 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 PROGRESSO.

Em relação ao procedimento fiscal, relata a Autoridade Fiscal:

Ao amparo do Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência nº 0920300-2010-00161-5 (fls. 124) foi efetuada diligência junto à empresa PROGRESSO 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 2008. O contribuinte atendeu o requestado de forma regular, conforme documento a fls. 128 a 164.

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 (as com destaque do desconto de 0,01%), a mesma foi regularmente intimada para comprovar com documentação hábil e idônea o recebimento das mercadorias e o efetivo pagamento das mesmas (fls. 029 a 073).

Em resposta, a empresa afirmou que não tinha como comprovar documentalmente a efetiva quitação das operações representadas por estas notas. Diz a Autoridade Fiscal que essa alegação da empresa confirma 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 conclui que, em sendo assim, a empresa "não logrou êxito na comprovação da efetiva aquisição/recebimento das mercadorias supostamente vendidas pela Tozzo e Cia Ltda." que foram listadas no anexo ao termo fiscal.

Acrescenta 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.

Conclui que, considerando que as aquisições da empresa Tozzo e Cia Ltda. não foram efetivamente recebidas/adquiridas, adotou o procedimento de glosar os créditos de PIS e Cofins, relativos às citadas aquisições, aproveitados pelo contribuinte.

Em relação ao motivo do agravamento da multa de ofício, diz:

A fiscalizada utilizou-se de notas fiscais cujo destinatário foi simulado pelo emitente afim de beneficiar-se do creditamento dos tributos inerentes à operação, bem como para 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, bem como do PIS e da COFINS a pagar. (neste caso por meio do aproveitamento de créditos indevidos).

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 indevidas, 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 PROGRESSO 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 contabilidade, 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 Informação Fiscal para Fins Penais.

Da Impugnação

Irresignada a contribuinte impugna os lançamentos alegando a nulidade destes por violação à súmula vinculante nº 24 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 o mês 12/2005, 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., a Tozzo Bebidas Ltda. e tão pouco a ela própria, já que estranha àquele processo, 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 **documentos 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.

Ao longo de seu arrazoadado, 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 ofício no percentual de 150%, defende: a) a aplicação do percentual de 75%, consoante a nova redação dada por meio da 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.

Requer que seja declarada a insubsistência dos Autos de Infração.

Ao analisar o lançamento, a DRJ em Florianópolis entendeu por bem julgá-lo totalmente procedente, nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/2004, 31/01/2005, 30/04/2005, 31/08/2005, 30/09/2005, 30/11/2005, 31/12/2005, 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006, 30/09/2006, 30/11/2006, 31/12/2006, 28/02/2007, 30/04/2007, 30/06/2007, 31/07/2007, 31/10/2007

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 aquele 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 a 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 as provas e não as 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.

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 as 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

Em face da decisão proferida pela DRJ de Florianópolis, o contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário, arguindo, em síntese, o seguinte:

1) Nulidade do lançamento em face da violação da Súmula Vinculante nº 24 do STF (*Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.*) – alega a Recorrente que embora o acórdão da DRJ afirme que não há violação desta determinação, posto que o presente processo não busca identificar a materialidade do crime na esfera penal, mas tão somente tipificar o ilícito tributário, fato é que o presente lançamento tributário evoluiu a partir de indícios coligidos na seara criminal, subvertendo o procedimento legal que a norma busca proteger. No presente caso houve claro descumprimento do que determina a Súmula mencionada, já que utilizou no procedimento administrativo fiscal informações colhidas em processos investigativos penais sem a prévia e definitiva constituição de crédito tributário.

2) A utilização da regra contida no art. 173, inciso I, do CTN, constitui exceção à regra geral, devendo ser aplicada pelo Fisco mediante a comprovação da ocorrência de fraude;

3) O auto de infração se apoia única e exclusivamente em provas emprestadas de processo distinto em que figura contribuinte estranho à presente relação jurídico tributária, do qual o Recorrente não era parte, não tomou conhecimento e sequer foi intimado, sendo mero terceiro alheio àquela lide, em total afronta à ampla defesa, ao princípio do contraditório e ao devido processo legal;

4) A presunção de que ocorreu o ilícito tributário por parte da Recorrente foi o ponto de partida que embasou toda a atividade fiscal, bem como julgada suficiente para retirar o valor das informações contidas na contabilidade da empresa Recorrente. A escrituração contábil e demais documentos fiscais da Recorrente gozam de presunção de

Processo nº 13982.001088/2010-01
Acórdão nº **3801-001.869**

S3-TE01
Fl. 1.037

veracidade e de validade, devendo ser ilididos mediante a comprovação por parte da autoridade lançadora.

5) Incide a redução da multa de 150% para 75% consoante a nova redação dada aos incisos I e II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de acordo com a Lei nº 11.488/07.

Assim, requer a Recorrente seja desconstituído o lançamento ou, quando menos, seja reduzida a multa para o patamar de 75% do valor do tributo cobrado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel

Conheço do presente recurso por tempestivo e atender aos requisitos legais.

Há algumas preliminares a examinar. Passo ao seu exame.

A primeira preliminar levantada pelo Recorrente é a no sentido de que o Auto de Infração deve ser declarado nulo, por violar expressamente a súmula vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal. De pronto, importante transcrever a referida súmula:

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

Como se percebe, o texto da referida súmula não traz a possibilidade de ilações divergentes. Ela é muito clara ao dispor que só haverá tipificação penal quando houver o lançamento definitivo do crédito tributário, ou seja, quando não houver mais a possibilidade de se questionar, em âmbito administrativo, o lançamento tributário. Neste sentido, veja-se a ementa do acórdão proferido no HC 81.611-8, um dos paradigmas que embasou a edição da súmula nº 24 do STF:

EMENTA: I. Crime material contra a ordem tributária (L.8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo.

1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 – 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 de 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. 9249/95, 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 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. (STF - HC 81611-8 – Relator Min. Sepúlveda Pertence – DJ 13/05/2005)

No presente caso, como se denota do relatório acima, o Auto de Infração foi lavrado justamente para se constituir crédito tributário supostamente omitido pelo contribuinte em suas declarações ou lançado indevidamente. Não se levantou, e nem poderia ser diferente, a hipótese de prática de algum crime pelos representantes legais do Recorrente. Eventual tipificação penal, nos exatos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, só será apurada pelos órgãos competentes após o encerramento do processo administrativo, com a constituição definitiva do crédito tributário, o que, ao certo, ainda não ocorreu.

Não pode prevalecer, portanto, qualquer argumentação do Recorrente no sentido de que há nulidade do Auto de Infração, tendo em vista a citada súmula. Desta forma, rejeito a preliminar levantada pelo contribuinte.

Outra preliminar arguida é no sentido de que o auto de infração se apoia única e exclusivamente em provas emprestadas de processo distinto, em que figura contribuinte estranho à presente relação jurídico tributária, do qual a Recorrente não era parte, não tomou conhecimento e sequer foi intimada, sendo mero terceiro alheio àquela lide.

Pois bem.

No Direito Tributário, a chamada "prova emprestada" pode ser analisada sob duas perspectivas: prova emprestada **processual** que, nas palavras de Ada Pellegrini Grinover, é “aquela produzida num processo para nele gerar efeitos, sendo depois transportada documentalment para outro, visando a gerar efeitos em processo distinto” (*O processo em evolução*. São Paulo: Forense Universitária, 1996. P. 62); e a prova emprestada **tributária**, consistente nas informações fornecidas por qualquer das Fazendas Públicas, obtidos por meio de procedimentos fiscalizatórios por ela realizados.

A aplicação da prova emprestada processual mereceu expressa menção, na esfera tributária, do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, em seu art. 30, § 3º:

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

(...)

§ 3º Atribuir-se-á eficácia aos laudos e pareceres técnicos sobre produtos, exarados em outros processos administrativos fiscais e transladados mediante certidão de inteiro teor ou cópia fiel, nos seguintes casos: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) quando tratarem de produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) quando tratarem de máquinas, aparelhos, equipamentos, veículos e outros produtos complexos de fabricação em série, do

*mesmo fabricante, com iguais especificações, marca e modelo.
(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

Não obstante o silêncio do legislador, que não costuma impor requisitos procedimentais à utilização da prova emprestada, a esta se aplicam as exigências processuais inerentes a essa modalidade probatória, como bem salienta a Professora Fabiana Del Padre Tomé, fazendo-se imperioso que “(i) a prova tenha sido produzida em processo envolvendo as mesmas partes; (ii) na produção da prova, cujo conteúdo se pretende transladar, tenham sido observadas as formalidades estabelecidas em lei; e (iii) haja identidade entre o fato probando do primeiro e do segundo processo.” (*A prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2008. P. 120).

Veja-se, portanto, que seus efeitos são admitidos “se a prova que se translada foi produzida em outro processo envolvendo as mesmas partes, pois na hipótese contrária, tendo apenas um dos sujeitos participado da produção da prova no primeiro processo, não poderá ela ser empregada em detrimento da outra, que não teve a oportunidade de interferir na sua constituição.” (Tomé, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2008. P. 118).

Nesta mesma linha, alertam os professores Marinoni e Arenhart que não basta o traslado da prova, “A legitimidade da prova emprestada depende da efetividade do princípio do contraditório. A Prova pode ser transladada de um processo a outro desde que as partes do processo para o qual a prova deve ser transladada tenham participado adequadamente em contraditório do processo em que a prova foi produzida originariamente.” (MARINONI, Luiz Guilherme, Sérgio Cruz Arenhart. *Manual do Processo de conhecimento*. 5. Ed. rev. Atual. e Ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006. P. 292.)

Veja-se, por conseguinte, que para se preservar incólume o princípio do contraditório, é indispensável que a parte do segundo processo tenha participado em contraditório do processo em que se produziu a prova que se visa aproveitar para fundamentar o direito pretendido. Em outras palavras, é essencial que a parte contra a qual a prova será utilizada tenha sido parte do processo onde a prova foi produzida.

É esse o entendimento perpetrado pelo Supremo Tribunal Federal, cuja decisão, largamente reproduzida naquela Corte, dispõe o seguinte:

"Prova emprestada e garantia do contraditório. A garantia constitucional do contraditório - ao lado, quando for o caso, do princípio do juiz natural - é o obstáculo mais freqüentemente oponível à admissão e à valoração da prova emprestada de outro processo, no qual, pelo menos, não tenha sido parte aquele contra quem se pretenda fazê-la valer; por isso mesmo, no entanto, a circunstância de prover a prova de procedimento a que estranho a parte contra a qual se pretende utilizá-la só tem relevo, se se cuida de prova que - não fora o seu traslado para o processo - nele se devesse produzir no curso da instrução contraditória, com a presença e a intervenção das partes" (HC 78749/MS, 1ª Turma, Rel: Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 25/05/1999, DJU de 25/06/1999).

A prova emprestada, portanto, só deve ser admitida e considerada caso observe o contraditório, como bem assevera o Superior Tribunal de Justiça e outros Tribunais Pátrios:

Informativo de Jurisprudência do STJ nº 0321 - Período: 21 de maio a 1º de junho de 2007:

PROVA EMPRESTADA. AÇÃO CONEXA. SEGREDO. JUSTIÇA. A Min. Relatora esclareceu que, no caso, a prova emprestada de outra ação penal somente pode ser valorada se ambas as partes tiveram integral ciência e se houve a possibilidade do exercício do contraditório. Aduziu que a vedação da presença do advogado não-constituído ao interrogatório de co-réu em ação conexa que corre sob sigilo não constitui cerceamento de defesa se não ficou comprovado em que medida a prova influenciou o julgamento, não se evidenciando qualquer prejuízo. Também não há nulidade na sentença que analisa todas as teses defensivas, rebatendo-as prontamente. Com esse entendimento, a Turma negou provimento ao recurso. RHC 20.372-SP, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, julgado em 24/5/2007.

"A doutrina e a jurisprudência se posicionam de forma favorável à prova emprestada, não havendo que suscitar qualquer nulidade (...). Constatado o exercício do contraditório e da ampla defesa" (STJ, Terceira Turma, MS 9850/DF, Rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, DJ 09/05/2005).

"Vale, porém, a prova emprestada 'colhida em regular contraditório, com a participação da parte contra quem deve operar' (JTA 111/360) ou entre as mesmas partes e a propósito do tema sobre o qual houve contrariedade. (RT 614/69, b em fundamentado, 719/166, JTA 106/207, RJTAMG 29/224)".

"DIREITO PROCESSUAL CIVIL. PROVA EMPRESTADA. PRODUÇÃO DAS PROVAS. A prova emprestada, para que seja considerada, deve ter sido submetida, nos autos de origem, ao inarredável princípio do contraditório." (APC 32979/94, Reg. do Ac. 72731, 3ª Turma Cível, Rel. Des. Nancy Andrigui, DJU 28/09/1994, pág. 11.881)

No caso sob análise, tem-se que o Recorrente não participou do processo original, no qual foram produzidas as provas emprestadas. Inexistiu o contraditório. Veja-se que o agente fiscal assumiu como fato oponível ao Recorrente toda uma cadeia de provas, depoimentos e investigações havidas em processo de terceiro, estranho à Recorrente. Ao assim proceder, deixou de assegurar a participação da Recorrente na atividade probatória destinada à formação do convencimento do julgador.

E, o que é mais grave: toda a autuação fiscal foi embasada tão somente nas provas emprestadas de processo de terceiro. A documentação contábil e fiscal da Recorrente foi totalmente desconsiderada, e o agente fiscal não empenhou esforços para demonstrar, especificamente e particularmente no que tange à Recorrente, de que esta, de fato, era co-partícipe da fraude deflagrada no processo investigatório envolvendo a empresa Tozzo & Cia.

Ltda..

Veja-se, inclusive, que o elo probatório que liga o primeiro processo à Recorrente são depoimentos testemunhais no sentido de que as notas fiscais, emitidas pela empresa Tozzo & Cia. Ltda., com destinatários forjados, quais sejam, as chamadas "Notas Referentes", eram identificadas nos sistemas informatizados daquela empresa por meio de lançamento como tendo um desconto de 0,01 %. E, como as notas contabilizadas pela Recorrente, relativas à empresa Tozzo & Cia. Ltda., possuem o tal desconto de 0,01%, a conclusão imediata a que o agente fiscal chegou é que a Recorrente também operou em fraude fiscal, comprando notas fiscais e, através delas, obteve vantagens tributárias ilícitas.

Entendo não ser necessário, aqui, enveredar na discussão em torno da deficiência do depoimento testemunhal como meio probatório no âmbito tributário. Até porque, a prova testemunhal pode ser deveras importante para certificar determinados acontecimentos. Porém, embasar um auto de infração em prova testemunhal emprestada de processo em que a Recorrente sequer foi intimada como parte interessada, e mais, em situação que poderia ser solucionada pela análise de documentos financeiros e provas periciais, pode ser mesmo temerário, além de não coadunar com o devido processo legal.

O que ocorreu, no presente processo, foi a constituição de um fato jurídico baseado em indícios. Quais indícios basearam a ação fiscal?

1) ampla investigação pelo Ministério Público de Santa Catarina quanto à existência de odioso esquema de sonegação fiscal capitaneado pela empresa Tozzo & Cia. Ltda., com venda de mercadorias sem as respectivas notas fiscais, e a venda de notas fiscais desacompanhadas de mercadorias;

2) depoimentos testemunhais, no bojo daquele processo investigatório, no sentido de que as notas fiscais vendidas desacompanhadas de mercadorias eram lançadas com desconto de 0,01%;

3) o fato de que a Recorrente possui lançadas em sua contabilidade notas fiscais de compra de mercadorias da Tozzo & Cia. Ltda., com desconto de 0,01%;

4) intimação da Recorrente pelo Fisco para, no prazo de 20 dias, comprovar documentalmente o efetivo recebimento das mercadorias relacionadas nas notas fiscais emitidas pela empresa Tozzo & Cia. Ltda., com o desconto de 0,01%, bem como para explicar como se deu o pagamento destas aquisições (via boleto bancário, em carteira, transferência bancária, etc) e comprovar documentalmente o efetivo pagamento;

5) Informação da Recorrente de que não possuía documentos de comprovação dos pagamentos, em face do exíguo prazo para levantamento e apuração de tais documentos, embora também tenha reforçado o interesse de prestar os necessários esclarecimentos a fim de colaborar com a Fiscalização.

O fato de a Recorrente não ter feito a comprovação requerida pelo agente fiscal foi suficiente, portanto, para confirmar todos os indícios anteriores. Presumiu-se, de imediato, a ocorrência de fraude por parte da Recorrente.

Acontece, porém, que fraude não se presume, mas tem que ser provada. E tal prova cabe ao fisco produzir. É indevida qualquer presunção de sonegação. Isso depende de provas, que não cabem ao contribuinte. Não existe a obrigação do contribuinte de fazer prova negativa, prova de que não sonegou. Cabe só ao fisco provar a sonegação que alega.

Tal afirmação possui uma justificativa razoável: se o indício a partir do qual se constrói a conclusão permitir não só a ocorrência do fato alegado, como também outro diverso, o seu emprego para a constituição do fato jurídico tributário fica comprometido. No caso em questão, a ausência de apresentação pelo contribuinte, no prazo de 20 dias, de documentos que comprovassem a efetiva aquisição das mercadorias, pode denotar a ocorrência do fato alegado? Sim. Mas também pode significar tão somente que a Recorrente não tinha como aferir, em tempo hábil, meios documentais que comprovassem aquela aquisição. Daí a fragilidade de todo o procedimento fiscal.

Vale trazer à colação as palavras de Luís Eduardo Schoueri, aplicáveis à situação descrita:

*“estando o sistema tributário brasileiro submetido à rigidez do princípio da legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência tributária é mandatória para que se dê o nascimento da obrigação do contribuinte. Admitir que o mero raciocínio de probabilidade por parte do aplicador da lei substitua a prova é conceber a possibilidade – **ainda que remota diante da altíssima probabilidade que motivou a ação fiscal** – de que se possa exigir um tributo sem que necessariamente tenha ocorrido o fato gerador.”*(Presunções simples e indícios no procedimento administrativo fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 1998. V. 2, p. 85-86)

A jurisprudência administrativa e mesmo a judicial não aceitam presunção como forma de autuação. Vejam-se as seguintes decisões:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL- PROVA INDIRETA- A presunção legal inverte o ônus da prova em favor do fisco. Não fica, todavia, o fisco, dispensado de provar a ocorrência do fato base que autoriza a presunção

IRPJ- OMISSÃO DE RECEITAS- PASSIVO FICTÍCIO—Não comprovado que o passivo era fictício, afasta-se a presunção de omissão de receita.

LANÇAMENTOS DECORRENTES- Aplicam-se aos lançamentos decorrentes as razões de decidir e conclusão adotadas no lançamento matriz

Recurso provido”. (1ª Câmara, Ac. 101-93730, Rel. Cons. Sandra Maria Faroni, j. 24.1.2002)

Indício ou presunção não podem por si só caracterizar o crédito tributário. (2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, acórdão 51.841, in “Revista Fiscal” de 1970, decisão 69).

Para efeitos legais não se admite como débito fiscal o apurado por simples dedução. (idem, acórdão 50.527, Diário Oficial da União de 11.7.69, seção IV).

Provas somente indiciárias não são base suficiente para a tributação... (Primeiro Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Acórdão 68.574).

Processo Fiscal - Não pode ser instaurado com base em mera presunção. Segurança concedida. (Tribunal Federal de Recursos, 2ª Turma, Agravo em Mandado de Segurança 65.941, in "Resenha Tributária" 8).

Qualquer lançamento ou multa, com fundamento apenas em dívida ou suspeição é nulo, pois não se pode presumir a fraude que, necessariamente, deverá ser demonstrada. (Tribunal Federal de Recursos, Apelação Civil 24.955 em Diário da Justiça da União de 9 de maio de 1969).

Não merece acolhimento o sistema de levantamento fiscal com ânimo em elementos aprioristicamente fixados pela fiscalização." (Tribunal de Alçada Civil de S. Paulo, Apelação Civil 57.146, in Revista dos Tribunais, 357/394).

Fraude ou sonegação, portanto, não se presumem, mas dependem de provas a cargo exclusivo do fisco. Qualquer argumentação do fisco sobre possível sonegação só tem valor se houver prova por ele produzida.

O prof. Hugo de Brito Machado, em sua obra *Mandado de Segurança em Matéria Tributária* (Ed. Dialética, S.Paulo, 2003) fornece preciosa lição:

O desconhecimento da teoria da prova, ou a ideologia autoritária, tem levado alguns a afirmarem que no processo administrativo fiscal o ônus da prova é do contribuinte. Isso não é, nem poderia ser correto em um estado de Direito democrático. O ônus da prova no processo administrativo fiscal é regulado pelos princípios fundamentais da teoria da prova, expressos, aliás, pelo Código de Processo Civil, cujas normas são aplicáveis ao processo administrativo fiscal. No processo administrativo fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador.

O Supremo Tribunal Federal já reconheceu que mesmo no processo administrativo existe o contraditório, com direito a produção de provas. Vejamos trecho do voto do relator, ministro Celso de Mello, na Medida Cautelar em Mandado de Segurança 26.358-0-DF:

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem reafirmado a essencialidade do princípio que consagra o "due process of law", nele reconhecendo uma insuprimível garantia, que, instituída em favor de qualquer pessoa ou entidade, rege e condiciona o exercício, pelo Poder Público, de sua atividade, ainda que em sede materialmente administrativa, sob pena de nulidade do próprio ato punitivo ou da medida restritiva de direitos. Precedentes. Doutrina.

Processo nº 13982.001088/2010-01
Acórdão n.º **3801-001.869**

S3-TE01
Fl. 1.045

Assiste, ao interessado, mesmo em procedimentos de índole administrativa, como direta emanção da própria garantia constitucional do “due process of law” (CF, art. 5º, LIV) - independentemente, portanto, de haver previsão normativa nos estatutos que regem a atuação dos órgãos do Estado -, a prerrogativa indisponível do contraditório e da plenitude de defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (CF, art. 5º, LV), inclusive o direito à prova.

Abrangência da cláusula constitucional do “due process of law.

Por estes motivos, voto para conhecer do recurso e acolher a segunda preliminar argüida, para anular o auto de infração lavrado e cancelar o respectivo débito, por violação do devido processo legal, do princípio do contraditório e do direito à ampla defesa.

(assinado digitalmente)

Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Antônio Borges,

Em que pese o entendimento da Relatora, ouse dela discordar.

Conforme relatado trata-se de autuação em razão da constatação da falta/insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS e da Cofins, que ocorreu devido a glosa de créditos da não cumulatividade aproveitados pela contribuinte, nos períodos fiscalizados, decorrentes de aquisições de terceiros representadas por notas fiscais ditas “graciosas”, tendo sido aplicada a multa de ofício de 150% em face do intuito de fraude.

Em seu recurso voluntário, a contribuinte limita-se a repisar as alegações da peça impugnatória já enfrentadas no voto condutor da decisão de 1a. instância, sem refutar objetivamente tais fundamentos e, principalmente, sem trazer provas da efetividade das operações.

Logo, peço vênia para adotar os fundamentos da decisão de 1a. instância quanto as preliminares e aplicação da multa qualificada, a seguir transcritos, haja vista que não merecem reparos:

“(…)

1 Decadência

Os Autos de Infração referem-se a fatos geradores ocorridos entre **31/12/2004** e **31/10/2007**, e foram levados à ciência da autuada em **14/12/2010** (fls. 04 e 17).

No presente caso, em restando configurado o evidente intuito de fraude – o que se verificará no tópico que trata da multa de ofício agravada –, fica afastada a aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do CTN, como pretende a contribuinte, passando a contagem do prazo decadencial para efetivação do lançamento de ofício para o disposto no inciso I do art. 173, do mesmo, ou seja, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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.

2 Nulidade - Violação de Súmula Vinculante do STF

Como do relatório se vê, as autuações se deram em razão da constatação da falta/insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS e da Cofins, que ocorreu devido a glosa de créditos da não cumulatividade aproveitados pela contribuinte, nos períodos fiscalizados. Os créditos glosados são os relativos as aquisições da empresa Tozzo e Cia Ltda., tidos pela fiscalização como não

efetivamente recebidas/adquiridas pela interessada uma vez que calcadas em documentos fiscais inidôneos.

A Súmula Vinculante nº 29 do STF, a qual a contribuinte acusa ter sido violada, determina que "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".

Já o artigo 1º, caput e inciso I, da Lei nº 8.137/90, que diz "Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social [...], mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa as autoridades fazendárias[...]".

No caso vertente, ao contrário do que alega a impugnante, não houve descumprimento destas determinações, haja vista que não se pretende, no âmbito do presente processo administrativo fiscal, tipificar um "crime material contra a ordem tributária", mas apenas e tão somente um ilícito tributário, como dito acima, a falta/insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS e da Cofins apurada a partir da glosa de créditos da não-cumulatividade indevidamente aproveitados pela contribuinte, em razão de as operações das quais decorrem os tais créditos estarem calcadas em documentos fiscais inidôneos.

Inicialmente, há que se ter em conta que a competência do contencioso administrativo fiscal restringe-se à apreciação da regularidade do lançamento tributário, ante a impugnação do contribuinte. Assim, muito embora as provas carreadas aos autos dos processos tenham sido produzidas no âmbito de uma investigação conduzida pelo Ministério Público de Santa Catarina, fato é que estas vieram no sentido de instruir um procedimento administrativo fiscal, onde devem ser analisadas frente ao ilícito tributário que cabem provar, ilícito este que ao fim e ao cabo não acarretará, no âmbito em que se insere, qualquer imputação criminal/penal, mas única e exclusivamente administrativo fiscal, no caso, a cobrança do tributo devido acrescido dos acréscimos legais. Saliente-se que a multa de ofício agravada, embora tenha caráter punitivo, tem natureza de punição administrativa e não criminal, cabível nos casos em que se verifique, a partir do que consta dos autos do processo administrativo fiscal, que o contribuinte tenha incorrido, em tese, em uma das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Deve estar claro que na esfera administrativa somente cabe se tipificar o ilícito tributário; não se pretende, portanto, e nem seria possível, se tipificar "crime material , contra a ordem tributária", o que no caso da interessada somente poderá vir a ocorrer como consequência da formalização pela Autoridade Fiscal da Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP.

Saliente-se que a Portaria SRF n.º 2.439, de 21/12/2010 - que estabelece os procedimentos a serem observados na comunicação ao Ministério Público Federal de fatos que configurem, em tese, crimes contra a ordem tributária e contra a Administração Pública Federal, em detrimento da Fazenda Nacional - determina expressamente, em seu artigo 2º, que o servidor da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) que constatar atos ou fatos que, em tese, configurem crime contra a ordem tributária, após a constituição do crédito tributário, deve formalizar a RFFP, perante o Delegado ou Inspetor-Chefe da Receita Federal do Brasil responsável pelo controle do processo administrativo fiscal. De qualquer modo, a formalização da representação não representa, de pronto, instauração de ação ou investigação penal. Pelo contrário, a própria portaria dispõe, que a representação deve permanecer no âmbito da unidade de controle até a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente, devendo ser arquivada, no caso

de o crédito tributário ser extinto pelo julgamento administrativo, pelo pagamento ou pela quitação do parcelamento. Como segue:

Art. 4º A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, definidos nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, será formalizada e protocolizada em até 10 (dez) dias contados da data da constituição do crédito tributário, devendo 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.

Parágrafo único. Os autos da representação, juntamente com cópia da respectiva decisão administrativa, deverão ser arquivados na hipótese de o correspondente crédito tributário ser extinto pelo julgamento administrativo, pelo pagamento ou pela quitação do parcelamento.

Art. 5º Os autos da representação, ou seu arquivo digital, serão remetidos pelo Delegado ou Inspetor-Chefe da Receita Federal do Brasil responsável pelo controle do processo administrativo fiscal ao órgão do MPF competente para promover a ação penal, no prazo de 10 (dez) dias contados da data:

I - do encerramento do prazo legal para cobrança amigável, depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário relacionado ao ilícito penal, sem que tenha havido o correspondente pagamento;

II - da concessão de parcelamento do crédito tributário, ressalvados os mencionados nos incisos III, IV e V;

III - da exclusão da pessoa jurídica do Programa de Recuperação Fiscal (Refis) ou do parcelamento a ele alternativo, de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000;

IV - da exclusão da pessoa jurídica do Parcelamento Especial (Paes) de que trata a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003;

V - da exclusão do parcelamento de que trata a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; ou

VI - da lavratura de auto de infração ou da expedição de notificação de lançamento de que não resulte exigência de crédito tributário.

Parágrafo único. Na hipótese do inciso I, deverá ser juntada aos autos da representação cópia da respectiva decisão administrativa, acrescida do despacho do Delegado ou Inspetor-Chefe da unidade de controle do processo administrativo fiscal e da informação da data da decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário relacionado ao ilícito penal.

Em suma, certo é que, no presente processo, não houve em relação a autuada qualquer tipificação de crime material contra a ordem tributária, antes de se tomar definitiva a exigência tributária.

Improcedente é esta preliminar de nulidade.

3 Não observância do devido processo legal e do contraditório

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., a Tozzo Bebidas Ltda. e tão pouco a ela própria, já que estranha àquele processo, o exercício do contraditório.

Incabível se falar em não observância ao devido processo legal e ao contraditório pelo fato do sujeito passivo não ter acompanhado todo o trabalho de investigação desenvolvido pela autoridade fiscal, antes da lavratura do autos.

A garantia do devido processo legal, em sentido processual, compreende a garantia de ampla defesa, contraditório e o direito a uma decisão, proferida por autoridade competente, fundamentada e que ponha fim ao processo. No caso, pelo que consta dos autos, não houve, até o presente momento, qualquer ofensa ao devido processo legal, haja vista que o presente processo administrativo fiscal está se desenrolando na forma estabelecida pela legislação de regência, não tendo sido suprimida nenhuma fase processual ou direito do contribuinte.

Quanto ao direito à ampla defesa e ao contraditório, garantido pelo art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, consiste de uma garantia do processo administrativo, isto é, da fase litigiosa do procedimento fiscal, que se inicia, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/72, com a impugnação da exigência fiscal. Já o procedimento de fiscalização, que antecede a fase litigiosa, é um procedimento inquisitório, cuja participação do contribuinte se limita ao fornecimento de informações, quando requisitado pela autoridade fiscal.

Assim, a garantia constitucional ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa se opera com a inauguração do litígio, com a apresentação da impugnação tempestiva; depois de cientificado da exigência e dos elementos em que se funda, o contribuinte tem a garantia de poder impugná-la, devendo para tanto ser-lhe franqueadas amplas condições para o exercício do direito de defesa.

No caso presente, verificando-se que os Autos de Infração e seus anexos permitem ao autuado amplas condições de conhecer os fundamentos da exigência e, portanto, exercer o amplo direito ao contraditório, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Em outro momento de sua impugnação, a contribuinte alega, ainda, que a ausência de prova documental contra a legalidade das operações prejudica a ampla defesa.

Também improcedente é esta alegação, haja vista que não cabia, e nem seria possível, a Autoridade Fiscal trazer prova documental da "não entrada/pagamento das mercadorias". Como será detidamente mostrado nos tópicos que seguem, em se tratando de direito de crédito, é ônus do contribuinte comprovar a efetiva ocorrência

e a regularidade dos documentos em que se fundam as operações das quais este decorre.

Afasta-se, portanto, esta preliminar de nulidade.

4 Inadmissibilidade e insuficiência das provas emprestadas para a caracterização do ilícito

A impugnante sustenta, ainda que a prova compartilhada deve ser tomada como mero indicio 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.

Antes de mais nada, é importante ter presente que o Decreto n.º 70.235/1972, muito embora estabeleça o ônus do agente fiscal de provar a ocorrência do ilícito fiscal (caput do artigo 9.º) e o ônus do contribuinte de provar o que alega (inciso III do artigo 16), acaba não trazendo disposições específicas acerca da produção probatória. Por conta disto é que se tem como pacífico o entendimento de que ao Processo Administrativo Fiscal – PAF aplicam-se as regras do direito probatório constantes do Código de Processo Civil – CPC, com os devidos temperamentos exigidos para a mudança de contexto do direito privado para o direito público. Em assim sendo, é preciso dizer, de início, que o direito processual brasileiro adotou, em termos de prova, um sistema bastante aberto, fundado em muito poucas restrições à atividade probatória. E o que se infere do artigo 332 do Código de Processo Civil, que assim dispõe:

Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa.

Como se percebe, não há uma prévia hierarquização do valor probante dos meios de prova, podendo-se dizer que, excetuado o uso das provas ilícitas (inciso LVI do artigo 5º da Constituição Federal), pode-se provar qualquer situação de fato por qualquer via, ou seja, pode-se demonstrar a veracidade de uma dada alegação tanto por meio de uma prova direta (por exemplo, um documento que, por si só, ateste a verdade dos fatos), quanto por meio de provas indiretas (indícios, presunções legais — absolutas ou relativas -, ficções legais, etc.).

Cabe colocar que "A prova indiciária é uma espécie de prova indireta que visa demonstrar, a partir da comprovação da ocorrência de fatos secundários, indiciários, a existência ou a inexistência do fato principal. (...). Indício é todo vestígio, indicação, sinal, circunstância e fato conhecido apto a nos levar, por meio do raciocínio indutivo, ao conhecimento de outro não conhecido diretamente." (in, Presunções no Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2001, p. 50). Um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a inequivocidade de um fato; por esta via é que se tem a consagração da prova indiciária.

Entretanto, no caso do uso das provas indiciárias (indiretas), é ônus do agente fiscal contextualizar os elementos de prova juntados, tratando de articulá-los de forma tal a demonstrar a inequivocidade da conduta ilícita do contribuinte. Como meios de prova que são, seu vigor depende das conclusões que sua utilização transmite ao julgador. Desta feita, o conjunto de indícios deve conduzir a uma conclusão única, insofismável; se mais de uma conclusão restar possível, não haverá fato típico e a

comprovação material não terá sido alcançada (na dúvida, não há infração). Por detrás destas exigências feitas à validação da prova indiciária, está a convicção de que, com os indícios, não se está diante da verdade real, mas de uma verdade aferida por cognição dedutiva.

Quanto ao fato de os elementos de prova trazidos aos autos terem sido produzidos no âmbito de uma investigação do Ministério Público de SC, diga-se que nada impede que estes sejam acolhidos como meios de prova hábeis a serem analisados no âmbito do presente processo.

Note-se, inicialmente, a importância e conveniência do traslado de provas de um processo a outro ante o prestígio dos princípios da celeridade e da economia processual a fim de se evitar repetição desnecessária de atos processuais já esgotados com o aproveitamento de provas pretéritas, quando tais provas diante das circunstâncias fáticas não puderem ser colhidas no atual processo e forem indispensáveis a demonstração de um ilícito, que de outra forma não seria verificado.

A validade da prova emprestada, entretanto, está condicionada à validade de sua produção no processo de origem e que seja submetida ao crivo do contraditório, no processo onde se busca surtam os efeitos da prova, condições estas, que à luz do que dos autos consta foram respeitadas.

A prova produzida em um processo que noutro ingressa sob a forma documental, terá sua força probatória valorada pelo julgador competente, que não está adstrito a dar-lhe idêntico valor ao que teve nos autos em que foi produzida. Dai que se mostra improcedente a alegação da impugnante de que são inadmissíveis as informações obtidas a partir da prova testemunhal tomada perante o representante do MP e auditores fiscais de tributos estaduais, cedidas à fiscalização federal, uma vez que sua procedência depende de análise e decisão no processo judicial do qual se origina.

Com efeito, a troca de informações entre os órgãos federais/estaduais/municipais é prática comum, perfeitamente aceitável processualmente, cabendo, todavia, cuidar-se, como defende a doutrina majoritária, que o empréstimo seja tão somente das provas e não das conclusões do outro órgão.

Esta distinção é importante e, pelo relato da autoridade autuante no seu **Termo de Verificação e de Encerramento de Fiscalização** percebe-se que este elaborou todo o seu entendimento com base nos elementos de prova carreados aos autos e, tendo concluído que houve fraude fiscal (notas fiscais inidôneas), procedeu aos lançamentos com infração tipificada com a multa de ofício agravada.

Conforme relata a Autoridade Fiscal: constatada a utilização de notas fiscais graciosas, teve início a ação fiscal, a fim de verificar as irregularidades na apuração de recolhimento de tributos administrados pela RFB; que por meio do intimação fiscal a contribuinte foi, então, instada a comprovar, com documentação hábil e idônea, o recebimento das mercadorias e o efetivo pagamento das mesmas, referentes às notas fiscais identificadas como sendo vendas da empresa Tozzo & Cia Ltda com desconto de 0,01 %, ocasião em que esta se manifestou como podia e julgou conveniente; que esta, não logrou comprovar por nenhum meio hábil a efetiva ocorrência das operações; que sua alegação confirma 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; que, em cabendo a contribuinte apresentar a fiscalização a documentação, hábil e idônea, apta a comprovar o pagamento das

aquisições, e que o dispêndio corresponde a contrapartida de algo recebido, e em assim não o fazendo, concluiu que as aquisições da empresa Tozzo e Cia LTDA não foram efetivamente recebidas/adquiridas, e assim adotou o procedimento de glosar os créditos de PIS e Cofins, relativos às citadas aquisições, aproveitados pelo contribuinte.

Saliente-se, que ao contrário do que entende a contribuinte, os mencionados depoimentos não foram os únicos elementos, fornecidos pelo Ministério Público de SC e trazidos aos autos do presente processo, considerados na formação da convicção da Autoridade Fiscal. Destarte, resta claro em seu relato que os documentos apreendidos, pelo 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 — DEIC, Polícia Civil, Agência Central de Inteligência (ACI), Polícia Militar, Núcleo de Operações Especiais (NOE), Polícia Rodoviária Federal e Instituto Geral de Perícias — é que revelam o esquema fraudulento engendrado pela empresa Tozzo e Cia Ltda.

Não obstante diga-se que os vários depoimentos que informam que as tais "Notas Referentes" eram identificadas, nos sistemas informatizados da empresa Tozzo & Cia Ltda, por meio da informação de um desconto de 0,01%, adquire relevância enquanto prova da informação prestada, na medida em que caminham todos no mesmo sentido (inclusive o depoimento de Edegar Edson Brancaglione), se coadunam com os demais indícios que compõem o quadro nos autos delineado e, principalmente, foram prestados justamente pelas pessoas encarregadas de criar e controlar esses sistemas, estas que proveito nenhum tirariam de tais declarações, muito pelo contrário, podem, eventualmente, por sua participação no tal esquema ser responsabilizadas. Em relação ao depoimento de Edegar Edson Brancaglione observe-se que lá está dito, como alega a impugnante, que "...há casos onde consta esse desconto de 0,01% e não ser nota fiscal REFERENTE"; todavia, tal frase continua com "...mas isso é muito raro acontecer".

Como se vê, a Autoridade Fiscal tirou suas conclusões, quanto a utilização reiterada pela contribuinte de Notas Fiscais inidôneas, emitidas pela Tozzo & Cia Ltda., a partir, não só dos depoimentos de pessoas diretamente ligadas As atividades desta empresa, mas de todos as informações e elementos de prova que lhe foram fornecidos pelo Ministério Público de Santa Catarina, bem como dos elementos e respostas apresentadas pela própria fiscalizada, em respostas às intimações fiscais realizadas durante o procedimento fiscalizatório do qual resultou a lavratura dos presentes lançamentos.

Assim, resta que as provas foram regularmente produzidas e trazidas aos autos e foram analisadas e acolhidas como elementos de cognição pela Autoridade Fiscal, razão pela qual é improcedente a alegação de inadmissibilidade e insuficiência destas para a caracterização do ilícito praticado pela contribuinte.

5 Ilegalidade da utilização de uma presunção para elidir presunção

Defende a impugnante 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.

Ante o argüido, coloque-se que a legislação processual administrativo tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar. Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, a autoridade fiscal incumbe provar, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito. Ao contribuinte, cabe o ônus de provar o teor das alegações que contrapõe às provas ensejadoras do lançamento.

Em análise aos autos verifica-se que a Autoridade Fiscal, utilizando-se de meio de prova admitido em direito, claramente identificou o ilícito da contribuinte que deu causa aos lançamentos, no caso, a utilização de notas fiscais inidôneas com o objetivo de se utilizar indevidamente de créditos decorrentes da não cumulatividade da contribuição para o PIS e da Cofins.

A contribuinte por seu turno, nada traz em sede de impugnação para contrapor os fatos e as conclusões colocadas pela Autoridade Fiscal, limitando-se tão somente a tentar afastar a validade das provas carreadas aos autos.

Não se nega que a nota fiscal, por estar a sua emissão e utilização imbuída de formalismos e rigores estabelecidos legalmente, portanto de observação obrigatória pelos contribuintes, consiste, por excelência, do meio próprio para registrar e comprovar as operações comerciais das empresas, principalmente aquelas tributáveis e as capazes de gerar créditos, no âmbito de cada tributo. Assim as notas fiscais fazem prova perante o fisco na medida em que gozam de presunção (relativa) de veracidade, presunção esta somente afastada, por quem o pretenda, por meios hábeis e bastantes para tanto.

No caso vertente, o quadro indiciário montado pela Autoridade Fiscal mostra-se bastante e suficiente para afastar a presunção de veracidade das Notas Fiscais em questão. Razão pela qual, antes de efetuar o lançamento, oportunizou a contribuinte comprovar por outros meios, que não atos e termos de sua própria lavra, as aquisições que deram origem aos créditos dos quais vinha se utilizando ao longo do período fiscalizado.

Todavia, a fiscalizada não foi capaz de apresentar nenhum comprovante de pagamento, nenhum documento de frete, ou qualquer outro documento que não fosse de sua própria emissão, capaz de atestar a efetiva ocorrência de uma operação sequer, dentre as milhares de operações listadas — perto de 2.800, ao longo de cinco anos, listadas às folhas 92 a 119 dos autos.

Aqui, há que se dar razão a Autoridade Fiscal quando afirma que a falta de comprovação das operações consubstanciadas nas notas fiscais em tela se coaduna com o modus operandis da empresa, constatado a partir dos documentos apreendidos na sede da empresa Tozzo & Cia Ltda e dos depoimentos colhidos de pessoas a ela ligadas, (vendedores, funcionários de escritório, prestadores de serviço de computação e programadores), "que consistia na emissão de notas fiscais para destinatários falsos, cujo estoque era acertado com a simulação de pagamento por meio de quitação de duplicatas diretamente no caixa".

Não bastasse, note-se que em se tratando de direito de crédito é ônus do contribuinte comprová-lo. Destarte, a fim de que reste comprovado o correto e oportuno aproveitamento do crédito apurado e declarado pelo próprio contribuinte em Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, este deve ser capaz de comprovar de forma inequívoca, por meios hábeis e idôneos, a efetiva ocorrência das operações comerciais das quais este decorreria, nos moldes e valores em que declara, sob pena de não poder se utilizar do crédito pretendido. Observe-se que no

presente caso, como o crédito foi utilizado por meio de desconto na apuração da contribuição devida, a exigência desta comprovação ocorreu no âmbito de um lançamento de ofício; todavia, se a contribuinte, de outro turno, tivesse intentado deste crédito se utilizar por meio de pedido de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório seria um pré-requisito ao próprio conhecimento do pleito; desta feita na ausência dos documentos capazes de atestar, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido repetitório ficaria inarredavelmente prejudicado em sua origem (ver art 3º e 65 da Instrução Normativa SRF nº 900, de 30 de dezembro de 2008, que rege atualmente os processos de restituição, compensação e ressarcimento de créditos tributários).

Portanto, correta a afirmação da Autoridade Fiscal de que para um custo poder ser aceito como dedutível, cabe ao contribuinte 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, afastada a presunção de veracidade das notas fiscais, por meio de elementos bastantes e suficientes para tanto, correta também é a afirmação de que "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".

Assim, diante de tudo quanto foi dito, é que se diz que a contribuinte não logrou comprovar a efetividade das operações que deram azo ao crédito do qual se utilizou no período fiscalizado, razão pela qual reputa-se correto o lançamento das contribuições cujos valores foram indevidamente reduzidos à época de sua apuração.

6 Multa de Ofício

Em relação à multa de ofício 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.

Bem, como se vê a contribuinte não impugna os motivos do agravamento da multa de ofício, limitando-se a tentar reduzir o percentual da multa defendendo a aplicação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, na redação que lhe parece mais benéfica.

Ocorre, que a pretensão da contribuinte não pode ser acatada, haja vista a multa de ofício ter sido regularmente aplicada, nos estritos termos legais. Vejamos.

Inicialmente cabe esclarecer o contribuinte que, em respeito ao princípio da irretroatividade das leis, o fato tributável regula-se juridicamente pela lei em vigor na época de sua ocorrência. Já quanto ao princípio da retroatividade da lei mais benigna, que se aplica em relação às penalidades, a intenção do legislador do CTN ao instituí-lo (art. 106) foi simplesmente livrar o infrator de uma penalidade que foi suprimida, pois a conduta que lhe dava causa deixou de ser considerada como uma infração à legislação tributária, o que não ocorreu no presente caso.

Destarte, a hipótese legal de agravamento da multa de ofício, nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, existe desde a edição da Lei nº 9.430/96, e nunca foi suprimida. E fato que a Lei 11.488/07 alterou a redação do art. 44 dessa lei, que tratava da multa aplicável em caso de lançamento de ofício, sem,

no entanto, suprimir a mencionada hipótese de agravamento da multa — o que, na redação original, estava previsto no inciso II, a partir da nova redação passou a ser tratado no inciso I combinado com o §1º.

No caso vertente, em consulta aos Autos de Infração verifica-se que a multa de ofício foi regularmente aplicada no percentual de 150%, em consonância com a legislação de regência na redação em que vigia à época dos fatos, ou seja, nos termos do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 e, para os fatos geradores ocorridos a partir de 15/06/2007, nos termos do inciso I e do § 10 do mesmo artigo, na redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

Desta feita, improcedente é o argumento da impugnante conta a aplicação da multa de ofício no percentual de 150% sobre o valor devido.

(...)” Grifei.

Repita-se que tais fundamentos não foram objetivamente contestados no recurso voluntário, pelo que as razões de decidir da decisão recorrida podem ser adotadas neste voto, conforme disposto no art. 50 da Lei 9.784 de 1999, que se aplica subsidiariamente ao PAF(verbis):

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1o A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato. (...)

§ 3o A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.”

(Grifei)

Em verdade, apesar de instada desde auditoria fiscal, bem como na decisão de 1a. instância, a recorrente não apresenta um elemento de prova da efetividade dessas operações de compras. Não é crível tampouco razoável que tenha realizado perto de 2.800 aquisições de mercadorias junto a empresa Tozzo & Cia Ltda, ao longo de cinco anos, listadas às folhas 92 a 119 dos autos, mas não possua um único comprovante de pagamento, nenhum documento de frete, ou qualquer outro documento emitido por terceiros que ateste a veracidade dos negócios.

Considero, pois, caracterizada a fraude fiscal, pelo que deve ser mantida a multa qualificada de 150%, afastando-se também as alegações de decadência dos anos de 2004 e 2005, haja vista que para efetuar o lançamento em relação ao fato gerador mais antigo, ocorrido em 31/12/2004, o prazo iniciou-se em 01/01/2006, expirando em 31/12/2010. Ou seja, quando o lançamento em tela se aperfeiçoou, por meio de sua ciência à autuada, em 14/12/2010,

Processo nº 13982.001088/2010-01
Acórdão n.º **3801-001.869**

S3-TE01
Fl. 1.056

Diante do exposto e do que consta nos autos, voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao presente recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges