



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

**Processo n°** 13982.001089/2010-47  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-001.444 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de setembro de 2013  
**Matéria** Auto de Infração do IRPJ e Reflexos  
**Recorrente** COMÉRCIO ATACADISTA E VAREJISTA PROGRESSO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

**IRPJ/CSLL. 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.**

Escrituração contabilidade da empresa somente faz prova a seu favor nos casos em que, além de observadas as disposições legais, os fatos nela registrados estejam comprovados por documentos hábeis e idôneos.

**NOTA FISCAL. 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 CUSTOS/DESPESAS.**

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 os custos/despesas, relativos às citadas aquisições, contabilizadas pelo contribuinte.

**LANÇAMENTO DO TRIBUTO COM MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA EM RELAÇÃO ÀS ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.**

A multa isolada é sanção aplicável nos casos em que o sujeito passivo, no decorrer do ano-calendário, deixar de recolher o valor devido a título de estimativas ou carnê-leão. Encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Nas situações em que o sujeito passivo, de forma espontânea, oferecer os rendimentos ou lucros à tributação, acompanhado do pagamento dos tributos e juros, aplica-se o instituto da denúncia espontânea previsto no disposto no artigo 138 do CTN. Nos casos de omissão, verificada a infração, apura-se a base de cálculo e sobre o montante dos tributos devidos aplica-se a multa de ofício, sendo incabível a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício.

A alteração do artigo 44, II, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não teve o condão de cumular a multa de ofício com a multa isolada, mas sim reduzir o percentual desta por se tratar de infração de menor gravidade. Ademais, o item 8 da exposição de motivos da citada Medida Provisória fala em “*multa lançada isoladamente nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa.*” Assim, se estamos falando de multa isolada ela não pode ser cumulada com outra multa, sendo a primeira exigida, no decorrer do ano-calendário, nas circunstâncias em que o contribuinte deixar de recolher os valores devidos a título carnê-leão ou de estimativas e a segunda quando verificada omissão após o período de apuração e prazo para entrega da declaração.

Recurso Voluntário Provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Leonardo de Andrade Couto que votaram por negar provimento ao recurso. Ausente justificadamente, o Conselheiro Paulo Roberto Cortez.

*(assinado digitalmente)*

Moises Giacomelli Nunes da Silva - Relator

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

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

## Relatório

COMÉRCIO ATACADISTA E VAREJISTA PROGRESSO LTDA recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ em primeira instância, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

### Transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

Por meio do Auto de Infração às folhas 03 a 21, foi exigida da contribuinte acima qualificada a importância de **R\$ 228.924,91** 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 anos-calendário de **2004 a 2008**, além da importância de **R\$ 77.302,55**, a título de Multa Exigida Isoladamente- IRPJ.

Exigido como lançamento decorrente daquele, por meio do Auto de infração às fls.22 a 32, a importância de **R\$ 82.412,96** 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. Lançada, também, a importância de **R\$ 24.980,09**, a título de Multa Exigida Isoladamente- CSLL, conforme Auto de infração às fls.36 a 44.

### Dos Lançamentos

Em consulta à *Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal (is)* verifica-se que as autuações se deram em razão de (i) Custos ou Despesas Não Comprovadas - Glosa de Custos e (ii) Multa Isolada / Falta de Recolhimento do IRPJ sobre Base de Cálculo Estimada.

Por meio do **Termo de Verificação Fiscal – Auto de Infração de IRPJ/CSLL** (fls.434 a), 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:

### 2. DA MOTIVAÇÃO DA AÇÃO FISCAL

*Por meio do Ofício nº 0180901217192-000-001 (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 018.09.018790-0, dos termos de apreensão e exibição e do pedido de compartilhamento de dados (fls. 188/203/242).*

*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 (Policías 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, sonogando os tributos e permitindo a permanência em regimes de tributação favorecidos como é o caso do SIMPLES). Estas entregas sem nota fiscal eram acompanhadas de um documento paralelo denominado de "Pedido ATZO".

**Por outro lado para manter a regularidade do estoque de mercadorias e para beneficiar interessados em registrar créditos de ICMS, os responsáveis pela empresa Tozzo & Cia Ltda simulavam a venda de mercadorias com a emissão de notas fiscais para destinatários que não correspondiam aos verdadeiros adquirentes/recebedores das mercadorias. Tais notas fiscais eram denominadas pelos envolvidos de "Nota Referente", pois correspondia (ou se "referiam") a uma entrega de mercadoria sem nota fiscal, ou seja, referia-se a um "Pedido ATZO". Sendo assim, as vendas sem nota fiscal (Pedido ATZO) geravam uma nota fiscal ideologicamente falsa (Nota Referente) contendo um destinatário irreal.**

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

O esquema fraudulento acima mencionado pode ser comprovado pela leitura dos depoimentos prestados ao Ministério Público de SC por pessoas ligadas (funcionários e prestadores de serviço) à empresa Tozzo & Cia Ltda, conforme excertos dos autos do processo judicial nº 018.09.021719-2. (Fls. 257 a 277).

De igual modo, o Ministério Público de SC por meio do Pedido de Compartilhamento de Dados (fls. 203 a 215/242 a 244) e no Requerimento de Busca e Apreensão (fls. 220 a 236), revela de forma didática a fraude antes mencionada.

(...)

Neste passo, impende salientar que as notas fiscais com destinatários forjados, quais sejam, as chamadas "Notas Referentes" eram identificadas nos sistemas informatizados da empresa Tozzo & Cia Ltda por meio do seguinte procedimento: Tais notas eram lançadas como tendo um desconto de 0,01 %. Esta conduta resta comprovada nos depoimentos prestados ao Ministério Público de SC pelas seguintes pessoas:

**SILVIA LÚCIA BOROWICC, exerce a função de ADMINISTRADORA DE DADOS DA EMPRESA TOZZO, conforme Fls. 257;**

*ANDRE MARCOS GELHEN, exerce a função de DESENVOLVIMENTO DO SISTEMA CONTROLE DE VENDAS E FINANCEIRO da empresa TOZZO e CIA LTA, conforme fls. 260;*

*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. 264;*

*ANTONIO SERGIO NARDES FANFA, exerce a função de COORDENADOR DOS TRABALHOS DE SETOR DE CPD na empresa Tozzo e Cia Ltda, conforme fls. 269;*

*BRUNA DE ALMEIDA PRADO exerce a função de AUXILIAR DE VENDAS na empresa Tozzo e Cia Ltda, conforme Fls. 273;*

*MARCOS LUIZ MOREIRA exerce a função de ASSISTENTE DE VENDAS na empresa Tozzo e Cia Ltda, conforme Fls. 276.*

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

*Ainda nesta senda, o Ministério Público de SC, por meio do Ofício 942/09/CIE/MP, (fls. 184), encaminhou à Receita Federal do Brasil cópia do ofício n° 3708/09 do Instituto de Criminalística, (fls. 187, 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 peia 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 a 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.*

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

*Ao amparo do Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência n° 0920300-2010-00161-5 (fls. 143) 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. 147 a 183...*

*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 peia 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. 096 a 138).**

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.

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 sendo assim, 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 PROGRESSO da empresa Tozzo e Cia LTDA e que estão discriminadas nas planilhas de fls. 377 a 423, a Fiscalização elaborou planilhas denominadas de APURAÇÃO DO IRPJ-MULTA ISOLADA-LUCRO REAL-GLOSA DE NOTAS FISCAIS GRACIOSAS (fls. 424 a 428) e APURAÇÃO DA CSLL-LUCRO REAL-MULTA ISOLADA-GLOSA DE NOTAS FISCAIS GRACIOSAS (fls. 429 a 433), não foram efetivamente recebidas/adquiridas, por todas as 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. 285 a 335 que o contribuinte apurou o resultado dos anos calendários de 2004 a 2008 de acordo com as regras do Lucro Real Anual.*

[...]

**3.3 DA MULTA ISOLADA de IRPJ**

*Para os anos calendários abrangidos por esta autuação, o contribuinte optou pelo pagamento mensal do IRPJ com a base de cálculo estimada em função de balancetes de redução e de suspensão, anos-calendários de: 2004 - fls. 285, 2005 - fls. 295, 2006 - fls.305, 2007 - fls. 314-verso, 2008 - fls. 324, de acordo com o previsto no artigo 12 § 50 "b" e artigo 13 da IN SRF 93, de 24 de dezembro de 1997.*

*Em decorrência da glosa dos custos amiudada no item 3.1 deste relato, mister se fez recalcularmos o IRPJ devido pela autuada.*

[...]

*O valor da multa de que trata a linha 10 acima mencionada, corresponde a 50 % sobre o IRPJ a pagar e não solvido, (linha 9), conforme previsto na alínea "b" do inciso II do artigo 44 da Lei no 9.430/96, multa esta informada no auto de infração de fls. 002 a 021 como a infração: 002 MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CALCULO ESTIMADA.*

### **3.3 DA MULTA ISOLADA de CSLL**

*Para os anos calendários abrangidos por esta autuação, o contribuinte optou pelo pagamento mensal da CSLL com a base de cálculo estimada em função de balancetes de redução e de suspensão, anos-calendários de: 2004 - fls. 285, 2005 - fls. 295, 2006 - fls.305, 2007 - fls. 314-verso, 2008 - fls. 324, de acordo com o previsto no artigo 12 § 50 "h" e artigo 13 da IN SRF 93, de 24 de dezembro de 1997.*

*Em decorrência da glosa dos custos amiudada no item 3.1 deste relato, mister se fez recalcularmos a CSLL devida pela autuada.*

[...]

*O valor da multa de que trata a linha 9 acima mencionada, corresponde a 50 % sobre a CSLL a pagar e não solvida, (linha 8), conforme previsto na alínea "b" do inciso II do artigo 44 da Lei no 9.430/96, multa esta informada no auto de infração de fls. 035 a 046 como a infração: 001 MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE A BASE DE CALCULO ESTIMADA.*

[...]

### **4. DA MULTA DE OFÍCIO**

[...]

*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 PROGRESSO retardou o conhecimento por parte da Fazenda Nacional das*



[...]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 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 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.

Em relação ao lançamento da **Multa Isolada**, assim se posicionou:

- Como se extrai do auto de infração, os valores do tributo supostamente não recolhido pelo impugnante foram acrescido com valores de multa de ofício de 150%, cuja tipificação é o art. 44, inciso I, §1º, da Lei 9.430/96, inobstante a isto, esta sendo igualmente lavrado auto de infração referente a multa isolada, sob mesma tipificação;

- Neste caso está mais que nítido o bis in idem, vedado pelo ordenamento jurídico pátrio, vez que está se aplicando dupla sanção, inclusive com mesma base legal sobre um único fato.

- O bis in idem fere os mais comezinhos princípios jurídicos, sendo rechaçado ao longo da evolução jurídica de todas as nações civilizadas. Não se nega que algumas normas devam ter o caráter punitivo e pedagógico, mas jamais permitir que um mesmo fato origine duas ou mais punições pecuniárias severas.

- Assim, sendo vedada a incidência de dupla penalização pelo mesmo fato, deve ser afastada a aplicação da multa de ofício aplicada, por nitidamente revela caráter confiscatório que fere a razoabilidade e a proporcionalidade. Requer que seja declarada a insubsistência dos Autos de Infração.

**A decisão recorrida está assim ementada:**

IRPJ.CSLL. 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.

Multa Isolada. Período de apuração: 31/12/2004 a 31/05/2008. Pela mesma razão, também não ocorreu a decadência.

Nulidade. Cerceamento do Direito de Defesa. Inocorrência. O direito ao contraditório e à ampla defesa é exercido após a instauração da fase litigiosa do processo administrativo fiscal, com a impugnação ao lançamento, não cabendo cogitar-se de cerceamento do direito de defesa no curso da ação fiscal.

Prova Emprestada. Admissibilidade. Na instrução do processo administrativo fiscal são admissíveis como provas elementos, informações e documentos coletados por outros órgãos oficiais e regularmente compartilhados com a Receita Federal do Brasil, limitando-se o empréstimo às provas e não às conclusões do órgão em que foram coletadas.

Prova Indiciária. Admissibilidade. É admissível, na instrução do processo administrativo fiscal, a prova indiciária enquanto uma prova indireta que visa demonstrar, a partir da comprovação da ocorrência de vários fatos secundários, indiciários, tomados em conjunto, a existência do fato cuja materialidade se pretende comprovar.

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 (com a nova redação do artigo dada pela Medida Provisória nº 303, de 29/06/2006, DOU de 30/06/2006).

Escrituração contábil. Força Probante. Escrituração contabilidade da empresa somente faz prova a seu favor nos casos em que, além de observadas as disposições legais, os fatos nela registrados estejam comprovados por documentos hábeis e idôneos.

Nota fiscal. Presunção de veracidade afastada. Afastada a presunção de veracidade das notas fiscais apresentadas como provas das operações comerciais da empresa, a esta cabe fornecer outros documentos, hábeis e idôneos, a fim de comprová-las.

Lançamento de Ofício. Repartição do ônus da prova. Nos casos em que a autoridade fiscal comprovou, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito que deu causa ao lançamento de ofício, este somente é afastado se o contribuinte lograr provar o teor das alegações que contrapõe às provas que o ensejaram.

Notas fiscais inidôneas. Glosa de custos/despesas. 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 os custos/despesas, relativos às citadas aquisições, contabilizadas pelo contribuinte.

Multa Isolada. Falta de Recolhimento do IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada mensal. Cabível a multa isolada decorrente do recálculo da base estimada mensal em face da glosa de despesas. Esta multa não se confunde com a multa de ofício aplicada sobre imposto/CSLL não recolhido no final de seu período de apuração (anual, no caso), pois tais penalidades incidem sobre bases de cálculo distintas, associadas, assim, a condutas diferentes.

A pessoa jurídica optante pela apuração do IRPJ/CSLL com base no lucro real anual deve promover o recolhimento das estimativas mensais, a título de antecipação do referido tributo, com base na receita bruta e acréscimos, ou valendo-se de balanços de suspensão ou redução. A falta de recolhimento das estimativas, na forma da lei, enseja a aplicação de penalidade, exigida isoladamente, correspondente a cinquenta por cento do valor do pagamento mensal não efetuado.

CSLL. Lançamento Reflexo. Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estende-se ao lançamento reflexo os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz.

Nas razões de decidir do voto condutor da aludida decisão destacam-se os seguintes fundamentos de mérito:

*“(…) 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 procedentes daquela empresa e que 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 50 a 138 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”.*

*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”.*

Cientificada da aludida decisão em 15/8/2012 (fl. 803), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 1/9/2012 (fl. 805 e seguintes), no qual repisa as alegações da peça impugnatória sobre os seguintes tópicos:

- STF;
- nulidade do lançamento tributário - violação da súmula vinculante nº 24 do
  - decadência - extinção do crédito tributário - 2004/2005;
  - impossibilidade de utilização da prova emprestada - da violação ao devido processo legal;
  - utilização de presunção - ilegalidade - ônus da prova que compete a administração tributária - ausência de prova;
  - multa - redução - retroatividade da lei mais benéfica.

Ao final, requer o provimento nos seguintes termos:

*“7. DOS PEDIDOS*

***Diante do exposto, requer seja o presente recurso conhecido, processado e julgado, para desconstituir o lançamento fiscal em tela, reconhecendo-se a lisura dos créditos fiscais ora glosados, diante das nulidades do auto de infração acima descritas.***

***Subsidiariamente, caso seja mantido o lançamento efetuado, requer seja reduzida a multa para o patamar de 75% do valor do tributo, em razão incidência da retroatividade da lei menos gravosa”.***

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade.

Conforme relatado trata-se de exigência de IRPJ e CSLL, anos-calendário de 2004 a 2008, em face de glosa de custos representadas por notas fiscais ditas “graciosas”, tendo sido aplicada a multa de ofício de 150% em face do intuito de fraude, bem com a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais re-apuradas em função das mesmas glosas.

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:

“(…)

### Decadência

As exigências contidas no Auto de Infração - IRPJ referem-se a fatos geradores ocorridos nos fatos geradores findos em **31/12/2004, 31/12/2005, 31/12/2006, 31/12/2007 e 31/12/2008**, e foram levados à ciência da autuada em **14/12/2010** (fls. 04).

A Multa Isolada – IRPJ (item 002 do Auto de Infração) e a Multa Isolada – CSLL compreendeu fatos geradores mensais entre 31/12/2004 e 31/05/2008.

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.

Tendo em vista que o lançamento de CSLL e de Multa Isolada (Auto às fls.36 a 44) contemplam os mesmos fatos geradores do IRPJ, também não ocorreu a decadência.

### **Nulidade - violação de Súmula Vinculante do STF**

Como do relatório se vê, as autuações se deram em razão da glosa de despesas/custos 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 24 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 “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 às 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 de comprovação da efetiva aquisição/recebimento das mercadorias supostamente vendidas pela empresa Tozzo e Cia Ltda., em razão de as operações das quais decorrem estas aquisições 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 do 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 tornar definitiva a exigência tributária.**

Improcedente é esta preliminar de nulidade.

### **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, no caso, de registros contábeis de custos/despesas, é ônus do contribuinte comprovar a efetiva ocorrência e a regularidade dos documentos em que se fundam as operações das quais estas decorrem.

Afasta-se, portanto, esta preliminar de nulidade.

### **Inadmissibilidade e insuficiência das provas emprestadas para a caracterização do ilícito**

A impugnante sustenta, ainda 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.

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. É 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 5.º 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 inequívocidade 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 inequívocidade 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 noutra 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. Daí 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 Fiscal – Auto de Infração de IRPJ/CSLL**, 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 à fiscalização a documentação, hábil e idônea, apta a comprovar o pagamento das aquisições, e que o dispêndio corresponde à 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 custos/despesas, relativos às citadas aquisições, contabilizadas 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 às 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.

### **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 arguido, 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, à 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 como objetivo de reduzir indevidamente seu resultado tributável.

A contribuinte por deus 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. 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 procedentes daquela empresa e que 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 50 a 138 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*”.**

**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 mencionadas operações, razão pela qual reputa-se correto o lançamento do IRPJ cujos valores foram indevidamente reduzidos à época de sua apuração.

### **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. É 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 § 1º 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 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 50 a 138 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,

#### **Da multa isolada aplicada em concomitância com a multa de ofício**

Por necessitar de recursos para executar suas funções, Administração não pode aguardar o encerramento do período de apuração para receber os tributos cujos fatos geradores irão ocorrer no final do exercício. Neste contexto, antes da ocorrência do fato gerador, criou-se obrigações impondo ao sujeito passivo o dever de antecipar recolhimentos no decorrer do ano-calendário. Os valores recolhidos a título de carnê-leão, no caso de pessoa física, os recolhimentos a título de estimativas, no caso de pessoas jurídicas, são deduzidos do imposto apurado no final do exercício. Se deduzidos do valor do imposto devido não há como negar que têm natureza de tributo e correspondem, assim como o IRRF, em pagamento antecipado.

Quando se estabelece obrigação do sujeito passivo em recolher carnê-leão ou estimativa não se está imputando a ele qualquer omissão relacionada a fato gerador. Nestas circunstâncias o fato gerador ainda não ocorreu e, encerrado o período de apuração, pode haver situações em que sequer se verificará a existência da situação descrita em lei que resulte na obrigação de pagar tributo.

Ocorrida a hipótese prevista na segunda parte do parágrafo anterior, para a pessoa física restitui-se os valores e em relação à pessoa jurídica confere-se a esta o direito de usar tais recursos para compensar tributos devidos em períodos subsequentes.

Se no mês de março contribuinte pessoa física ou jurídica deixar de recolher, por exemplo, carnê-leão ou estimativa, respectivamente, no mês seguinte a autoridade fiscal pode exigir o valor não recolhido com multa de 50%.

Contudo, encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Aqui, diferentemente do



relação ao vencimento do tributo, chegaríamos ao ponto de formar raciocínio equivocado cumulando multa de ofício com multa moratória. Para tal, bastaria dizer que sendo a multa moratória devida nos casos de atraso no pagamento e que nos casos de omissão há atraso, ter-se-ia situação em que ambas as multas seriam devidas. Mais, sempre que uma conduta de menor gravidade se constituir em pressuposto para que ocorra uma infração punida com penalidade mais grave, esta absorve a menor. Neste sentido basta observar o *princípio da consunção*, cujo exemplo citado por nós, em outras ocasiões, é o disposto na súmula 17 do STJ.

Ainda em relação à multa isolada, na interpretação do artigo 44, II, alíneas “a” e “b” da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não se pode desprezar a exposição de motivos que ao tratar da necessidade de alteração da lei apresentou a seguinte justificativa:

*8. A alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.*

*Pelo que se depreende da exposição de motivos, ao usar as expressões “**multa de ofício, lançada isoladamente**”, se está a falar de uma única multa, pois se assim não fosse não teria usado as expressões “lançada isoladamente”, mas sim, “lançada em concomitância com a multa de ofício.*

### Conclusão

**ISSO POSTO**, voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para cancelar a multa isolada exigida em concomitância com a multa proporcional.

*(assinado digitalmente)*

Moises Giacomelli Nunes da Silva