



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13982.720067/2011-61  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-005.954 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de novembro de 2021  
**Recorrente** MERCADO ZAT LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA CONFISCATÓRIA. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE. INCOMPETÊNCIA DO CARF. NÃO CONHECIMENTO

Nos termos da Súmula 2 do CARF, bem como do art. 26-A do Dec. 70.235/72, o CARF não tem competência para efetuar controle de constitucionalidade. Assim, os argumentos que versem sobre tal matéria no Recurso Voluntário não devem ser conhecidos.

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. ALEGAÇÃO DE BOA-FÉ. APENAS OMISSÃO. CARACTERIZAÇÃO DE FRAUDE. MANUTENÇÃO DA MULTA QUALIFICADA.

Sendo caracterizada a realização de fraude, deve a multa de ofício ser qualificada, nos termos da legislação.

ART. 112 DO CTN. APLICAÇÃO. AUSÊNCIA DE INTERPRETAÇÕES OU DE DIVERGÊNCIAS. NÃO APLICAÇÃO.

O art. 112 do CTN somente é aplicável se houver dúvida sobre a capitulação legal do fato, a natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, a autoria, imputabilidade, ou punibilidade e a natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. Quando não se caracterizar nenhuma dessas situações, não deve o artigo ser aplicado.

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. LIMITE PARA CONHECIMENTO.

Matéria de ordem pública tem como finalidade o controle e o regular andamento do processo, ou seja, trata-se de mecanismo destinado a garantir o princípio constitucional do devido processo legal, que, todavia não tem definição em lei. Resumidamente, matérias de ordem pública são aquelas que dizem respeito a formação da relação processual e controle de nulidades, que fulminam o regular nascimento ou andamento do processo. A interpretação de normas tributárias, ainda que objeto de súmula, não se caracterizam como matéria de ordem pública a tal ponto de possibilitar o conhecimento de ofício da matéria não arguida em recurso voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação à infração glosa de custos, mantendo os lançamentos e a qualificação da multa; ii) por maioria de votos, não conhecer do recurso voluntário em relação aos lançamentos de multas isoladas, vencido o Relator que suscitava o tema de ofício. Designado para redigir o voto vencedor em relação a este tópico em que vencido o Relator, o Conselheiro Iágaro Jung Martins.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart – Relator

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Iágaro Jung Martins, Jandir José Dalle Lucca, Jose Roberto Adelino da Silva (suplente convocado(a)), Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. **550-566** e docs. anexos) interposto em face de Acórdão nº **07-29.942**, da 3ª Turma da DRJ/FNS (fls. **519-530**), em sessão realizada em 28 de setembro de 2012, por meio do qual o referido Órgão julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo Contribuinte (fl. **481-491** e docs. anexos), de forma a manter o crédito tributário lançado em desfavor do Impugnante.

### I. Auto de Infração (AI), Impugnação e DRJ

2. Por economia e celeridade processual, transcreve-se o Relatório do Acórdão da DRJ de fls. **520-525**.

Por meio de Auto de Infração foi exigida da contribuinte acima qualificada a importância de **R\$ 66.324,52** 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 **2007 a 2009**, além da importância de **R\$ 101.595,11**, a título de Multa Exigida Isoladamente **IRPJ**.

Exigidos como lançamentos decorrentes daquele, também por meio de Auto de infração, as importâncias de **R\$ 7.295,58**, de **R\$ 33.604,31** e de **R\$ 39.794,70** a título de **PIS – Incidência Não Cumulativa**, **COFINS Incidência Não Cumulativa** e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – **CSLL**, respectivamente, também acrescidas de **multa de ofício de 150 %** e **encargos legais** devidos à época do

pagamento, referente aos mesmos fatos geradores. (os Autos de Infração encontram-se às fls.03 a 49).

Lançada, também, a importância de **R\$ 74.198,10**, a título de Multa Exigida Isoladamente **CSLL**, conforme Auto de infração às fls.50 a 59.

### **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 e Reflexos** (fls.60 a 70), 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 0180901217192000001, de 16 de outubro de 2009, a D. Juíza Substituta Dra. Lizandra Pinto de Souza disponibilizou para a Receita Federal do Brasil os dados obtidos quando da busca e apreensão na empresa Tozzo & Cia Ltda os quais se encontravam sob custódia da Força Tarefa do Ministério Público de Santa Catarina. Da mesma forma foram encaminhados cópia da decisão de busca e apreensão (dos autos nº 018.09.0187900, dos termos de apreensão e exibição e do pedido de compartilhamento de dados.*

*O Ministério Público de Santa Catarina descreveu para a Receita Federal do Brasil as ocorrências do dia 17 de setembro de 2009, na cidade de Chapecó ( SC), quando grupo de Força-Tarefa integrado por agentes do Ministério Público de Santa Catarina e da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina apoiados pelos órgãos de segurança (Polícias Civil, Militar e Rodoviária Federal), deram cumprimento a mandados de busca e apreensão relativos à chamada "Operação Nota Referente ATZO", tendo como alvo a empresa Tozzo & Cia Ltda.*

*Os documentos apreendidos pelo Ministério Público de Santa Catarina revelam que os responsáveis pela empresa Tozzo & Cia Ltda organizaram esquema de vendas sem notas fiscais com a consequente 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, sonhando os tributos e permitindo a permanência em regimes de tributação favorecidos como é o caso do SIMPLES). Estas entregas sem nota fiscal eram acompanhadas de um documento paralelo denominado de "Pedido ATZO".*

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

*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.*

*De igual modo, o Ministério Público de SC por meio do Pedido de Compartilhamento de Dados e no Requerimento de Busca e Apreensão, 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;*

*ANDRE MARCOS GELHEN, exerce a função de DESENVOLVIMENTO DO SISTEMA CONTROLE DE VENDAS E FINANCEIRO da empresa TOZZO e CIA LTDA;*

*DÁRIO MÂNICA, exerce as funções de DESENVOLVIMENTO DE PROGRAMAS. MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA E DE REDE da empresa TOZZO e CIA LTDA;*

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

*BRUNA DE ALMEIDA PRADO exerce a função de AUXILIAR DE VENDAS na empresa Tozzo e Cia Ltda;*

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

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

*Ainda nesta senda, o Ministério Público de SC, por meio do Ofício 942/09/CIE/MP, [...] encaminhou à Receita Federal do Brasil cópia do ofício nº 3708/09 do Instituto de Criminalística, 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 MERCADO ZAT LTDA. logrou proveito do esquema fraudulento já multicitado, visto que esta foi beneficiária de notas fiscais graciosas (notas referentes) emitidas pela empresa Tozzo & Cia Ltda.*

*A conclusão de que a empresa MERCADO ZAT LTDA. 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 discrimina a existência de vendas da empresa Tozzo & Cia que tiveram desconto de 0,01 % (parâmetro apontado nos depoimentos acima citados) e que apresentavam como adquirente da mercadoria a empresa MERCADO ZAT LTDA, conforme se comprova da análise da "Relação de NF Graciosas (compras fictícias)".*

### 3. DOS PROCEDIMENTOS FISCAIS

*Ao amparo do Mandado de Procedimento Fiscal Diligência nº 09203002010001631 foi efetuada diligência junto à empresa MERCADO ZAT LTDA. a fim de obter os seguintes elementos: arquivos de registros contábeis; notas fiscais de entrada; livro registro de entradas relativos ao período de 2004 até 2009. O contribuinte atendeu o requestado de forma regular, conforme Termo de Intimação Fiscal nº 0160/2010 e sua respectiva resposta.*

*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.

Em resposta, a empresa afirmou que **não** tinha como comprovar documentalmente a efetiva entrega das mercadorias, sendo que o pagamento das mesmas, de acordo com suas palavras, teria sido “a vista com dinheiro proveniente do próprio caixa da empresa.”

Diz a Autoridade Fiscal que essas alegações da empresa confirmam os indícios apurados durante a operação de busca e apreensão realizada pelo Ministério Público de Santa Catarina e pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina. E 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 de Início de Ação 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 – ANOS CALENDÁRIOS DE 2007 A 2009

*Conforme já salientado, analisando os lançamentos contábeis disponibilizados pelo contribuinte, esta autoridade fiscal constatou que 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 (dos valores glosados).*

*Sendo assim, considerando que as aquisições da empresa MERCADO ZAT LTDA. da empresa Tozzo e Cia LTDA), 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).*

*Infere-se das DIPJ's que o contribuinte apurou o resultado dos anos calendários de 2007 a 2009 de acordo com as regras do Lucro Real Anual.*

[...]

*Considerando a natureza da infração apurada, foram efetuados os lançamentos reflexos relativamente à CSLL, PIS e COFINS devidos.*

*Conforme se verifica nas DACON, na apuração do PIS e da COFINS, na sistemática da não-cumulatividade, não há sobra de créditos em qualquer*

*período de apuração compreendido entre 01/2007 a 12/2009, ou seja, houve, sim, tributo a pagar em todos os meses, possibilitando o lançamento reflexo dessas contribuições (com base nos mesmos valores de custo glosados na apuração do IRPJ).*

### **3.3 DA MULTA ISOLADA de IRPJ**

*Conforme se verifica nas DIPJ, para os anos calendários abrangidos por esta autuação, o contribuinte optou pelo pagamento mensal do IRPJ com a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos, de acordo com o previsto no artigo 3º da IN SRF 93, de 24 de dezembro de 1997.*

*[...]*

*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), multa esta informada no auto de infração como a infração: 002 MULTAS ISOLADAS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CALCULO ESTIMADA.*

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

*Conforme se verifica nas DIPJ, para os anos calendários abrangidos por esta autuação, o contribuinte optou pelo pagamento mensal do IRPJ com a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos, de acordo com o previsto no artigo 3º da IN SRF 93, de 24 de dezembro de 1997.*

*[...]*

*O valor da multa de que trata a linha 10 acima mencionada, corresponde a 50 % sobre a CSLL a pagar e não solvida, (linha 9), multa esta informada no auto de infração CSLL como a infração: 001 MULTAS ISOLADAS FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL 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 e o PIS e COFINS (não cumulativos) a pagar.*

*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 desbaratarem esquema amiudado no item 2 deste relato.*

*A forma reiterada (03 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 MERCADO ZAT LTDA. retardou o conhecimento por parte da Fazenda Nacional das circunstâncias materiais da obrigação tributária principal. A prática desta inserção/utilização fez parte da rotina administrativa da empresa fiscalizada, o que comprova que a intenção do agente sempre foi de reduzir os tributos devidos.*

[...]

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

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

#### **Da Impugnação**

Irresignada, a Interessada apresenta sua impugnação (fls.479 a 508) onde alegou, apenas, pela ilegalidade e inconstitucionalidade da aplicação da multa de ofício ditada no art.44 da Lei nº 9.430/96, notadamente aquela qualificada (de 150%), tendo informado que os valores lançados nos autos de infração, a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, “serão objeto de parcelamento conforme faculta a lei.” Ao término de sua impugnação, acrescenta que “Mesmo que a Impugnante houvesse cometido faltas à legislação tributária não há qualquer indício de má-fé, tamanha é a anomalia da penalidade aplicada que desborda todos os limites traçados na própria Constituição Federal, constituindo-se, pois, um autêntico e escancarado confisco!”, e, ainda, requer o reconhecimento da decadência nos termos do §4º do art.150 do CTN, a realização de perícia contábil e juntada posterior de documentos.

Às fls.476 a 478, encontra-se o **Termo de Transferência de Crédito Tributário**, relativamente aos tributos não impugnados (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

3. A DRJ julgou pela IMPROCEDÊNCIA da Impugnação, nos seguintes termos da Ementa (fl. 149).

#### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 31/12/2007, 31/12/2008, 31/12/2009

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: 31/01/2007 a 31/12/2009

Pis e COFINS. Período de apuração: 30/04/2007 a 31/10/2009

Pela mesma razão, também não ocorreu a decadência.

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).

Lançamento de Ofício. **Multa** Aplicável

As multas de ofício não possuem natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 31/12/2007, 31/12/2008, 31/12/2009

Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade da Legislação Tributária.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Tendo em vista que o Recorrente contestou de maneira expressa apenas a multa de ofício, incluídas a qualificada e as isoladas, o restante foi transferido para outro processo. Quanto aos argumentos do Recorrente, a DRJ entendeu que por se caracterizar evidente intuito de fraude, não há de se aplicar o art. 150, § 4º do CTN, mas sim o art. 173, I do CTN, ou seja, contando o prazo dos fatos geradores mais antigos, que ocorreram em 2007, o prazo decadencial se inicia em **01/01/2008**, finalizando em **31/12/2012**. Tendo em vista que o Contribuinte foi notificado do lançamento em **14/06/2011**, então não houve a decadência em nenhuma das situações.

5. Sobre a argumentação de ser confiscatória a multa, não cabe tal análise por parte dos órgãos administrativos, cabendo ao judiciário efetuar seu controle. Entendeu ainda o Órgão julgador que a multa de ofício qualificada foi aplicada de maneira adequada, tendo em vista a utilização de normas fiscais inidôneas, decorrente de esquema organizado para lesar os cofres públicos. O argumento do Impugnante se enfraquece na medida em que não contesta as operações realizadas de maneira irregular. De todo o exposto, caracteriza-se fraude, prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 e definida no art. 72 da Lei 4.506/64. Sobre as multa isoladas, não foram essas contestadas especificamente, contudo, permanecem nos autos por força da alegação da decadência e serem confiscatórias. Entenderam os julgadores que é desnecessária realização de perícia ou de diligência, bem com eventual nova juntada de documentos deve observar o art. 16 do Dec. 70.235/72.

## **II. Recurso Voluntário**

6. Em face da decisão da DRJ, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual alegou, em suma, que: **a)** “ilegalidade da imposição da multa no patamar de 150%”. As penalidade aplicadas no patamar de 150% ultrapassam moralidade e bom senso, se caracterizando como ato confiscatório. Deve ser aplicado o Princípio à administração pública, não podendo imposição pecuniária possuir caráter confiscatório. O texto constitucional se aplica também à penalidade pecuniária. O percentual aplicado se caracteriza como inconstitucionalidade materializada; **b)** não houve dolo ou má-fé por parte do Recorrente, não



devendo ser aplicada multa em tal proporção. Simples omissão não caracteriza intuito de fraude, sendo necessária a comprovação do dolo específico. O Contribuinte jamais teve a intenção de impedir o conhecimento do fato gerador por parte do fisco. Cita o Art. 112 do CTN, alegando que deve ser interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte a lei que define infrações; **c)** o princípio da verdade material impele a autoridade a buscar a verdade dos fatos, somente podendo deixar de fazê-lo quando for impossível seu exercício. O agente fiscal deve comprovar sua alegação, sob pena de invalidar o ato de lançamento. Ao final, requer seja recebido o Recurso, com a devida suspensão da exigibilidade do crédito tributário; que sejam canceladas as multas qualificadas ou, alternativamente, reduzidas as multas para o patamar de 75%, em face de ausência de fraude

7. Não foram apresentadas contrarrazões pela Fazenda Nacional.
8. É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Luciano Bernart, Relator.

### **III. Tempestividade e admissibilidade**

9. Com base no art. 33 do Decreto 70.235/72 e na constatação da data de intimação da decisão da DRJ (fl. 532 – 05/10/12), bem como do protocolo do Recurso Voluntário (fl. 550 – 01/11/12), conclui-se que este é tempestivo.

10. O Requerente utiliza como argumento questão de base constitucional, intentando fazer com que seja reconhecido o caráter confiscatório da multa aplicada, devendo essa ser anulada por tal razão. Uma vez que a análise de tal defesa demandaria a abordagem do controle de constitucionalidade das leis, o que não se insere na competência do CARF, conforme art. 26-A do Dec. 70.235/72 e da Súmula nº 2 do CARF, não há como se conhecer de tal argumento. Assim, conhece-se o Recurso em parte.

### **IV. Qualificação da multa**

11. O Contribuinte alega em seu Recurso Voluntário que não houve dolo ou má-fé por sua parte, o que faz com que o valor da multa seja demasiado. Caracteriza a multa como ilegal. Afirma que houve simples omissão e não fraude. Para que essa fosse caracterizada seria necessária a comprovação do dolo específico. Cita o Art. 112 do CTN, alegando que deve ser interpretada de maneira mais favorável a lei que define infrações. Cita ainda o Princípio da Verdade Material, o qual impele a autoridade a buscar a verdade dos fatos, somente podendo deixar de fazê-lo quando for impossível seu exercício. O agente fiscal deve comprovar sua alegação, sob pena de invalidar o ato de lançamento.

12. Inicialmente cumpre destacar que o Recorrente se limitou a alegar que houve simples omissão face às alegações e comprovações de fraude. Não houve, em seu Recurso,

qualquer comprovação ou refutação na atuação fiscal, a qual demonstra, por meio de documentação e outras provas, de que o Contribuinte teria se beneficiado de esquema fraudulento promovido pela pessoa jurídica Tozzo & Cia Ltda, esquema esse descrito no Relatório acima. Ao ser confrontado com provas de que durante três anos teria utilizado as chamadas “notas fiscais graciosas”, o Sujeito Passivo se limitou a afirmar que não tinha como comprovar que recebeu as mercadorias adquiridas da Tozzo, pois o pagamento havia sido feito com próprio dinheiro do caixa da empresa (fls. **240-241**). Abaixo se colaciona as partes do TVF que demonstram os fatos e a relação do Contribuinte com as fraudes (fls. **62-64 e 68**).

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

*A conclusão de que a empresa MERCADO ZAT LTDA. 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 discrimina a existência de vendas da empresa Tozzo & CIA que tiveram desconto de 0,01 % (parâmetro apontado nos depoimentos acima citados) e que apresentavam como adquirente da mercadoria a empresa MERCADO ZAT LTDA, conforme se comprova da análise da “Relação de NF Graciosas (compras fictícias)”.*

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

*Ao amparo do Mandado de Procedimento Fiscal – Diligência nº 0920300-2010-00163-1 foi efetuada diligência junto à empresa MERCADO ZAT LTDA., a fim de obter os seguintes elementos: arquivos de registros contábeis; notas fiscais de entrada; livro registro de entradas relativos ao período de 2004 até 2009. O contribuinte atendeu o requestado de forma regular, conforme Termo de Intimação Fiscal nº 0160/2010 e sua respectiva resposta.*

*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.*

*Convém salientar que as notas fiscais relacionadas no ANEXO do Termo de Início de Ação Fiscal são aquelas identificadas como sendo vendas da empresa Tozzo & Cia Ltda com desconto de 0,01 % para a empresa MERCADO ZAT LTDA.*

*Por meio do expediente recebido em 23/05/2011, o contribuinte asseverou que, relativamente às notas fiscais relacionadas da Tozzo, não tem como comprovar a efetiva entrega das mercadorias, sendo que o pagamento das mesmas, de acordo com as suas palavras, teria sido “a vista com dinheiro proveniente do próprio caixa da empresa”.*

#### **3.1 DAS AQUISIÇÕES NÃO COMPROVADAS**

*Consta da contabilidade<sup>2</sup> regular da empresa MERCADO ZAT LTDA. o registro de aquisições de mercadorias para revenda ao amparo de “notas fiscais referentes” emitidas pela empresa Tozzo & Cia Ltda.*

*Identificadas por esta fiscalização as notas fiscais que teriam sido utilizadas indevidamente pela empresa fiscalizada (em anexo ao Termo de Início de Ação Fiscal), a mesma foi regularmente intimada para comprovar com documentação hábil e idônea o recebimento das mercadorias e o efetivo pagamento das mesmas, conforme Termo de Início de Ação Fiscal e Termo de Reintimação Fiscal nº 0002.*

*Em resposta, conforme tratado anteriormente, a empresa fiscalizada cingiu-se a alegar que NÃO tem como comprovar o efetivo recebimento das mercadorias e que o pagamento se deu “à vista”, através do caixa da empresa.*

*Sendo assim, a empresa MERCADO ZAT LTDA não logrou êxito na comprovação da efetiva aquisição/recebimento das mercadorias supostamente vendidas pela empresa Tozzo & Cia Ltda e que foram relacionadas no ANEXO ao Termo de Início de Ação Fiscal.*

*A empresa fiscalizada praticou de forma reiterada durante o período fiscalizado (anos-calendários 2007 a 2009), ato que modificou a característica essencial do fato gerador de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, de modo a reduzir o montante devido, ao inserir em sua escrituração contábil e fiscal documentos inidôneos.*

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

*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 (03 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.*

13. Como se percebe, inclusive pela documentação que fundamenta as alegações do TVF, juntada aos Autos, o Contribuinte se beneficiou do esquema desenvolvido pela Tozzo, pelo período seguido de três anos. Com isso, conclui-se que não houve mera omissão, nem equívoco, mas sim intenção e realização, caracterizando-se, portanto, fraude.

14. Havendo tal caracterização foi a multa aplicada de acordo com a legislação, não sendo constatada qualquer ilegalidade. Assim, o montante de 150% atende ao previsto em lei. Igualmente não é aplicável o art. 112 do CTN, pois não há, no caso, mais de uma interpretação, muito menos divergência entre elas.

15. Quanto à verdade material, as infrações e sanções foram devidamente comprovadas, cabendo ao Contribuinte, se assim puder, demonstrar eventual equívoco praticado pela Autoridade. Contudo, como visto, não apresentou qualquer documento ou argumento que pudessem refutar os constantes nos Autos, assim, não há ausência de aplicação da Verdade Material, pelo contrário, ela foi consolidada.

16. Tendo em vista que houve a devida comprovação dos fatos, devem os argumentos acima do Recorrente ser rechaçados.

#### **V. Aplicação cumulativa de multa isolada e de multa de ofício**

17. Por ser matéria de ordem pública, uma vez que constante de Súmula do CARF, ainda que não questionada pelo Recorrente, entende-se que deve ser tratada a questão da aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício. Tal aplicação conjunta não é adequada nem autorizada pela legislação, por isto deve o tema ter desfecho diverso do definido pela DRJ. O fundamento para tal entendimento seria de que apesar dos dispositivos do art. 44 da Lei 9.430/96 terem sofrido alterações quanto à sua articulação, nos termos do art. 10 da LC 95/98, ou seja, fora a indicação de parágrafo e incisos, não houve alteração do conteúdo normativo de tais sanções. Por este motivo seria aplicável ao caso a Súmula CARF nº 105, a qual prevê que “A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.”.

18. Alguns dos argumentos que fundamentaram a edição desta Súmula foram que se trataria de apenamento cumulativo do contribuinte, levando em consideração a mesma base impositiva, sendo que as estimativas caracterizariam como etapa preparatória para o pagamento do tributo posterior e que a cobrança cumulativa seria contrária à consunção. Neste mesmo sentido se Manifestou a 1ª Turma do CSRF:

[...]

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS

PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

**É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.**

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento. [...] (Acórdão nº 9101-005.080; Sessão de 01 de setembro de 2020) **(destaque não consta no original)**.

19. Desta forma, devem as multas isoladas ser anuladas.

## VI. Conclusão

20. Diante do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente o Recurso Voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, de forma a anular as multas isoladas em sua integralidade, permanecendo os lançamentos com as multas qualificadas.

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart

## Voto Vencedor

Conselheiro Iágaro Jung Martins, Redator designado,

Em que pesem as razões elencadas pelo i. Relator, com as quais a Turma o acompanhou de forma unânime em relação às infrações apuradas e à qualificação da multa, em relação ao conhecimento de ofício da matéria multa isolada aplicada em concomitância com a multa de ofício, prevaleceu, por maioria de votos, a posição da Turma de não ser possível o conhecimento de ofício da matéria.

Entendeu o Relator que a matéria, não obstante não ter sido arguida no recurso voluntário, deveria ser conhecida de ofício por entender que, uma vez sumulada pelo CARF, tratar-se-ia de matéria de ordem pública.

Prevaleceu, como citado, que não se está diante de matéria de ordem pública, qual seja, aquela que tem como finalidade o controle e o regular andamento do processo, ou seja, de instrumento destinado a garantir o princípio constitucional do devido processo legal, que, todavia não tem definição em lei.

Resumidamente, matérias de ordem pública são aquelas que dizem respeito a formação da relação processual e controle de nulidades, que fulminam o regular nascimento ou andamento do processo.

Nessas hipóteses, a matéria deve ser conhecida de ofício pelo julgador.

Esse tem sido o entendimento prevalente no âmbito do CARF:

ASSUNTO: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e

Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte Simples.

Ano-calendário: 2000

EMENTA: ADE NULO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. POSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO PELA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. EFEITO TRANSLATIVO DOS RECURSOS.

O Ato Declaratório que exclui o contribuinte do Simples, com base em existência de pendências perante a PGFN, sem especificar quais sejam, encontra-se maculado de nulidade. Matéria, esta, de ordem pública, que pode ser conhecida de ofício em sede de julgamento de recurso especial.

(Acórdão nº 9101-001.079 – 1ª Turma CSRF, Relatora Susy Gomes Hoffmann)

A possibilidade de aplicação de multa isolada cumulada com a multa de ofício decorre de interpretação dos atos legais que disciplinam as respectivas sanções, que, em relação à multa isolada sobre estimativas não pagas, possuía disciplinamento com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, que posteriormente foi objeto da Súmula CARF nº 105.

Atualmente, a multa isolada decorrente do não pagamento das estimativas tem novo disciplinamento legal (art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.448, de 2007).

Não se trata, portanto, de hipótese do art. 53 da Lei nº 9.784, de 1999, pois não há vício de legalidade no ato de lançamento.

No caso concreto, a matéria não foi objeto de recurso voluntário e sequer se pode falar em preclusão, pois sobre ela não se estabeleceu o litígio, que se daria com apresentação dessa matéria na peça impugnatória (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Diante do exposto, voto no sentido de NÃO CONHECER a matéria “aplicação cumulativa de multa isolada e de multa de ofício”, conhecida de ofício no voto vencido.

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins