



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

Processo n° 15940.000535/2009-84
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1102-001.030 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2014
Matéria IRPJ E CSLL.
Recorrentes VITAPELLI S/A
 FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, situações inocorrentes no caso.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). PRAZOS. PRORROGAÇÕES.

Nos termos das normas infralegais que regem o MPF, este pode ser prorrogado pela autoridade outorgante tantas vezes quantas necessárias.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

GLOSA DE CUSTOS. DOCUMENTOS INIDÔNEOS. PAGAMENTO. RECEBIMENTO DOS BENS. ADQUIRENTE DE BOA FÉ. ÔNUS DA PROVA.

É ônus do fisco comprovar a inidoneidade do documento, bem como de comprovar que o contribuinte tinha ou deveria ter conhecimento daquela inidoneidade. É ônus do contribuinte comprovar o efetivo recebimento dos bens e o pagamento do respectivo preço, no caso de aquisições lastreadas em documentos considerados inidôneos, sob pena de glosa dos custos por parte da autoridade fiscal.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será aplicada à multa de ofício de 150%.

ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

Incabível a aplicação simultânea da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre a mesma infração, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005

GLOSA DE CUSTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se de custos não comprovados, em face da inidoneidade da documentação que lhes daria suporte, cabível a sua glosa para fins de apuração da CSLL.

ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

Incabível a aplicação simultânea da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre a mesma infração, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, e, com relação ao voluntário, por maioria de votos, rejeitar as preliminares, e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para cancelar as glosas relativas aos fornecedores Evair A Ferrarese, Gell Comércio de Couros Ltda, Latino Comércio de Couros Ltda, e MJ Aragon Cruz, bem como para cancelar a exigência das multas isoladas sobre as estimativas, vencidos os conselheiros João Otávio Oppermann Thomé (relator) e José Evande Carvalho Araujo, que não cancelavam a multa isolada sobre as estimativas. Designado para redigir o voto vencedor com relação às multas isoladas o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório.

Documento assinado digitalmente.

JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ – Presidente e Relator.

Documento assinado digitalmente.

RICARDO MAROZZI GREGÓRIO - Redator designado.

Participaram do julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araujo, Marcelo Baeta Ippolito, Ricardo Marozzi Gregório, João Carlos de Figueiredo Neto, e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

Esclareça-se, de início que todas as indicações de folhas neste voto dizem respeito à numeração digital do e-processo. Nos casos em que a autoridade fiscal e/ou julgadora de primeira instância fizeram referência às folhas numeradas manualmente, far-se-á a indicação, entre colchetes, à numeração digital, quando necessário.

Trata-se de recursos de ofício e voluntário interpostos contra acórdão proferido pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ/Ribeirão Preto-SP, assim ementado, *verbis*:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 2005

EMPRESA INAPTA. CUSTOS OU DESPESAS. GLOSA. PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO.

Cabível o lançamento decorrente da glosa de documentos representativos de custos ou despesas, emitidos por empresa declarada inapta se inexistir efetiva comprovação de que o adquirente dos bens, direitos, mercadorias ou tomador do serviço efetuou o pagamento e recebeu os respectivos bens.

CESSÃO DE CRÉDITO. CONTRATO. COMPROVAÇÃO.

Para ter eficácia perante terceiros a cessão de crédito deve estar embasada em contrato público, ou contrato particular que atenda aos requisitos da legislação civil, em ambos os casos devidamente lançados no Registro de Títulos e Documentos.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2005

EMPRESA INAPTA. CUSTOS OU DESPESAS. GLOSA. PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO.

Cabível o lançamento decorrente da glosa de documentos representativos de custos ou despesas, emitidos por empresa declarada inapta se inexistir efetiva comprovação de que o adquirente dos bens, direitos, mercadorias ou tomador do serviço efetuou o pagamento e recebeu os respectivos bens.

CESSÃO DE CRÉDITO. CONTRATO. COMPROVAÇÃO.

Para ter eficácia perante terceiros a cessão de crédito deve estar embasada em contrato público, ou contrato particular que atenda aos requisitos da legislação civil, em ambos os casos devidamente lançados no Registro de Títulos e Documentos.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2005

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento administrativo de controle e não invalida o lançamento, que é ato administrativo vinculado e obrigatório por parte da autoridade fiscal, passível de responsabilização funcional se for descumprido.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. REQUISITOS.

O pedido de diligência ou perícia deve ser denegado se estiverem presentes elementos de convicção suficientes à adequada compreensão dos fatos.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA. RECOLHIMENTO. FALTA OU INSUFICIÊNCIA.

No caso de apuração anual do IRPJ, quando o sujeito passivo deixa de apurar e recolher as estimativas mensais, é cabível o lançamento da multa isolada.

O caso foi assim relatado pela instância a quo, *verbis*:

Contra empresa acima identificada, tributada pela sistemática de apuração de lucro real por estimativa, foi lavrado auto de infração que lhe exigiu Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$ 8.046.335,46, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de R\$ 5.810.641,53, acrescidos de juros de mora e multa de ofício qualificada, e multa isolada de R\$ 5.475.828,12, conforme descrito no demonstrativo consolidado de fl. 02. A base legal que suportou o lançamento dos tributos, dos acréscimos e da multa isolada acha-se descrita nos correspondentes demonstrativos do auto de infração (fls. 7415/7428).

O procedimento fiscal do qual resultou a presente imposição tributária decorreu de outro processo em que a interessada pleiteou ressarcimento de crédito tributário relativo a contribuições devidas ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) no qual foram detectadas irregularidades que suscitaram a respectiva ação fiscal.

Dessa forma, efetuou-se a glosa de créditos relacionados ao PIS e à Cofins, daí resultando reflexos na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, objeto do presente processo.

À vista dos fatos que se apresentaram efetuaram-se diligências nas empresas fornecedoras e daí decorreu a constatação de que a maioria delas inexistia de fato, o que motivou propostas de inaptidão, conforme cópias de processos de representação para inaptidão do CNPJ, relativos às empresas antes referidas.

Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal e Conclusão Fiscal (TVCF - fls. 7429/7447), das notas fiscais que a empresa apresentou, constatou-se que parte delas referia-se a fornecedores que apresentavam irregularidades, consubstanciadas nas situações de empresa inativa, inexistente de fato, não cadastrada na Secretaria de

Fazenda do Estado de localização, além de que grande parte do pagamento relativo às aquisições de matéria-prima foi efetuado a terceiros, pessoas físicas, por cessão de crédito desamparada de comprovação de vínculo negocial ou jurídico com o fornecedor. Encontram-se relacionadas as empresas fornecedoras cujos documentos fiscais foram objeto de glosa.

A autoridade fiscal elaborou quadro demonstrativo mensal da base de cálculo para lançamento dos tributos, levando em conta as glosas efetuadas, cujo montante foi de R\$ 32.281.341,86, além de demonstrativo de apuração da multa isolada que incidiu sobre o não-recolhimento de IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada, obtida em decorrência dos valores glosados (fls. 7443/7445).

Quanto à multa de ofício, foi imposta penalidade qualificada, pela circunstância de que a autoridade tributária entendeu existir intenção dolosa, materializada no evidente intuito de fraude. Pelo entendimento de que em tese existiu crime contra a ordem tributária, lavrou-se representação fiscal para fins penais.

Inconformada, ingressou a contribuinte com a impugnação de fls. 7452/7491 com alegação preliminar de cerceamento de defesa caracterizado pelo fato de que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) inicialmente emitido refere-se à fiscalização de CSLL do ano-calendário de 2003, objeto de regular intimação para apresentar documentos. A posterior inclusão de outros tributos no escopo da verificação fiscal não fora acompanhada da respectiva intimação para apresentar justificativa para afastar a pretensão do fisco.

Suscitou ilegalidade no lançamento da CSLL decorrente da circunstância de os valores lançados serem superiores àqueles apurados no termo de verificação fiscal, o que caracteriza enriquecimento sem causa.

No mérito, arguiu que o lançamento é improcedente pois a documentação apresentada, relativa a bilhetes de pesagem e recibos de pagamento a autônomos não foi considerada pela fiscalização, sob o fundamento de que a comprovação da entrada de mercadorias deve ser atestada pelos livros fiscais, contábeis e fichas de controle de estoque e de que os recibos de pagamentos a autônomos não têm força probatória suficiente.

Alegou ser improcedente a glosa dos custos pois restou demonstrado o recebimento e o pagamento das mercadorias, conforme planilhas e comprovantes de pagamento. Além da alegação antes relatada, descabe a supressão motivada pelos pagamentos:

- ao sócio Nilson Riga Vitale, nas vendas efetuadas por Alvorada Distribuidora de Carnes Ltda., pois referem-se a mercadorias cujo título representativo pode ser transferido a quem melhor aproveitar;

- a Arlindo Moreira Campos, pois além de restar comprovado o recebimento e o pagamento das mercadorias, à época o fornecedor encontrava-se habilitado no Sintegra;

- a Carlos Roberto de Domenicis, pois fora declarado suspenso pela Receita Federal do Brasil em ato declaratório posterior aos períodos objeto de lançamento, além da improcedência da alegada falta de espaço físico para salgar o couro, pois o produto poderia ter sido adquirido nestas condições;

- a Comércio e Transportes Castelo de Serpa Ltda., pois ainda que os documentos utilizados fossem falsos, a operação de compra foi efetiva;
- a Copelco Componentes para Calçados Ltda., pois o ato declaratório que a declarou inapta é posterior aos fatos geradores lançados;
- a Evair A. Ferrarese, pois inexistiu a simulação alegada, em vista de que o negócio jurídico de fato ocorreu, podendo falar-se em dissimulação que, entretanto, poderia ser alegada apenas em desfavor do fornecedor;
- a Gell Comércio de Couros Ltda., pois a declaração de suspensão foi posterior à ocorrência dos fatos geradores objeto do lançamento, descabendo falar-se em simulação, pois o negócio de fato existiu, admitindo-se a possibilidade de dissimulação que, no entanto, desfavorece apenas o fornecedor;
- a Latino Comércio de Couros Ltda., pois a declaração de inapta é posterior aos fatos geradores;
- a Marina Vieira da Silva Piracaia, pois a declaração de inaptidão é posterior aos fatos geradores, descabendo falar-se em encerramento das atividades em 31/12/2003, pois firmou documento de cessão de créditos em data posterior;
- a Max Comércio de Couros Rio Preto Ltda., pois a declaração de inaptidão é posterior aos fatos geradores, descabendo falar-se em simulação em face de que o negócio jurídico efetivamente existiu;
- a M J Aragão Cruz ME, pois a declaração de inaptidão é posterior aos fatos geradores, descabendo a alegação de que o sócio é apenas intermediário na venda de couros;
- a Paraíso Com. Componentes para Calçados Ltda., Silva de Porciúncula Comércio de Couro Ltda. e W G Couros Ltda., pois as declarações de inaptidão são posteriores aos fatos geradores.

A declaração de inidoneidade, cassação, cancelamento ou não localização das fornecedoras deve ter eficácia *ex nunc*, atingindo apenas os atos praticados posteriormente à sua prolação, em vista de que os negócios praticados antes de sua vigência são atos jurídicos perfeitos, que não sofrem modificação.

Em face da regra do parágrafo único do art. 82 da Lei n. 9.430, de 1996, a declaração de inidoneidade não atinge as situações em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovar a efetivação do pagamento do preço e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias, como tem decidido o Conselho de Contribuintes.

A impugnante agiu com boa-fé, tomando cuidados prévios para contratar os fornecedores, conforme cópias das telas do Sintegra que comprovam a habilitação das empresas no período em que manteve relações comerciais.

A efetividade dos negócios jurídicos pode ser atestada por: a) cópias dos depósitos bancários que comprovam o pagamento das aquisições, conforme planilha; b) tíquetes de pesagem que comprovam o recebimento das mercadorias, e c) recibos de pagamento a autônomos, que comprovam o transporte das mercadorias.

Alegou que não houve verificação do efetivo ingresso dos produtos adquiridos e dos estoques, tampouco a fiscalização manifestou interesse em conhecer o processo produtivo, em ofensa ao princípio da verdade material.

Arguiu que é improcedente a aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício, em face de que incidem sobre o mesmo fato gerador e idêntica base de cálculo, conforme tem se manifestado o Conselho de Contribuintes.

Aduziu que a imposição da multa agravada ressenete-se da efetiva comprovação do evidente intuito de fraude.

Ao final pleiteou realização de perícia contábil, ao mesmo tempo em que indicou o perito e relacionou quesitos a serem respondidos.

Vindos os autos para julgamento, em 11/2/2010 prolatou-se a Resolução n. 1.335 (fls. 10249/10252) para que na unidade de origem se procedesse a:

a) manifestação conclusiva da autoridade fiscal no sentido de a empresa ter ou não recebido os bens, além do registro contábil dos produtos a que se referem as quantias objeto de glosa, bem assim discriminação na planilha de fls. 7380/7414 (6374/6407) de quais importâncias referem-se a pagamento direto a fornecedores e quais referem-se a pagamento a terceiros beneficiários;

b) com base no demonstrativo de fls. 7443/7445 (6436/6438), intimar a contribuinte a relacionar, por documento fiscal, quais depósitos bancários são representativos de pagamentos dos referidos documentos, bem assim a justificar/comprovar eventuais insuficiências;

c) intimar a contribuinte a apresentar documentação probatória de relação de negócio entre os fornecedores dos produtos adquiridos e os respectivos beneficiários dos créditos, nas situações em que os fornecedores indicam terceiros beneficiários;

d) intimar a contribuinte a apresentar os contratos de cessão de crédito registrados, relativamente às operações mantidas com empresas de fomento mercantil, em consonância com a legislação.

Pelo Termo de Intimação Fiscal lavrado em 26/6/2012 (fls. 10312/3) a impugnante foi intimada a apresentar livros contábeis, contratos de cessão de créditos, comprovantes de pagamentos, balanço patrimonial e cópia do livro razão no qual constam lançamentos contábeis enumerados na planilha que relaciona notas fiscais emitidas por empresas inexistentes de fato, ano de 2005 (fls. 10314/10341). A contribuinte apresentou o expediente de fls. 10344/5.

Os esclarecimentos complementares efetuados pela autoridade fiscal (fls. 11406/11414) trazem informações adicionais sobre fornecedores, conforme excerto a seguir:

- Alvorada Distribuidora de Carnes Ltda.

Pesquisa no Cadastro Nacional de Informações Sociais indica inexistência de empregados no ano-calendário de 2005; omissa na entrega da DIPJ do ano-calendário de 2005, tendo a maioria das DIPJ sido apresentadas na condição de inativa.

A glosa refere-se a notas fiscais emitidas no período de janeiro a março/2005, cedidas para o sócio Nilson Riga Vitale em 2/2/2006; os comprovantes de pagamento são cópias datados de 24/1/2006, antes da cessão.

- Arlindo Moreira Campos – Couros

O Fisco Estadual considerou inidôneos os documentos supostamente emitidos, pois nunca funcionou no endereço indicado, por inexistir construção cadastrada; não apresentou DIPJ tampouco manteve empregados registrados.

- Carlos Roberto Domenicis – ME

O endereço constante das notas fiscais é de uma residência, o que é incompatível com a atividade de comércio de couros salgados. Apresentou para comprovar as operações, em sua maioria, documentos em nome de terceiros, além de baixa contábil via banco, de R\$ 10.000,00, sem comprovação. Em vista das verificações foi declarada inapta. A partir de 15/7/2005 foi desabilitado pelo fisco estadual.

- Comércio e Transportes Castelo de Serpa Ltda.

Foi usada por terceiros, que se utilizaram de seus dados cadastrais para impressão e emissão de notas fiscais sabidamente falsas, consideradas inidôneas pela fiscalização estadual.

Os documentos que a impugnante apresentou para comprovar os pagamentos não são hábeis para justificar as aquisições, em vista de tratar-se de boletos bancários emitidos por empresa de fomento mercantil, duplicatas baixadas via Caixa, algumas após um ano da emissão das notas fiscais, além de baixas sem apresentação dos comprovantes.

- Copelco Componentes para Calçados Ltda.

Segundo constatado pela fiscalização estadual nunca funcionou no endereço indicado como domicílio fiscal, razão por que os documentos fiscais emitidos foram considerados inidôneos.

Os instrumentos de cessão de crédito que apresentou para justificar os pagamentos são cópias, que a autoridade fiscal considerou falsas em vista de que a numeração dos selos é repetida.

- Evair A. Ferrarese – EPP

Desde 2005 apresenta declaração de inativa, sem registro de empregados. O Fisco estadual considerou inidôneos os documentos emitidos desde a abertura, 15/6/2004, em vista de que o imóvel edificado no endereço do contribuinte sempre permaneceu fechado; para cada operação de compra havia uma de venda; as notas fiscais de entrada foram emitidas por fornecedores inidôneos.

- Gell Comércio de Couros Ltda.

Apenas existiu no papel, não tendo ocorrido qualquer movimentação de mercadorias no endereço constante das notas fiscais emitidas, tampouco houve registro de funcionário. Foi considerada inapta pela RFB e pelo fisco estadual.

- Latino Comércio de Couros Ltda.

Conforme documentos anexados aos autos (fls. 5097/5187, 10276/8) foi utilizada por terceiros com a finalidade de fraudar o fisco, tendo sido declarada inapta pelo fisco federal e pelo estadual.

- Marina Vieira da Silva Piracaia

Cessou as atividades em 12/2003, não realizou operação de venda de couro para a impugnante. Os documentos de fls. 6203/6213 não deixam dúvida de que foi usada por terceiros. Existem cessões de crédito, obtidas por cópias, que são falsas, haja vista o número de selo repetido. Considerada inabilitada junto ao fisco estadual e inapta junto ao federal.

- Max Comércio de Couros Rio Preto Ltda. ME

O documento de fl. 6312 (5315) contém informação sobre o envolvimento com Evair A. Ferrarese - EPP na emissão de notas. O fisco estadual considerou inidôneos todos os documentos emitidos em decorrência de simulação de estabelecimento.

Diversos pagamentos tiveram por base cessões de crédito reproduzidas fraudulentamente, em vista de que o número do selo é o mesmo para diversos documentos, além de existir cessão de crédito com data de reconhecimento de firma anterior à emissão das notas fiscais. Foi efetuado desembolso para Manoel Médici de Souza mais de um ano após a emissão das notas fiscais.

- M J Aragão Cruz ME

No endereço referido como local do estabelecimento inexistente o número indicado, tampouco funcionários vinculados. Declarou ter permanecido inativa ao longo de 2005. O titular da empresa declarou ser mero comprador de couros para Sergicouros, que figura como uma das receptoras de valores faturados pela M J Aragão, tendo algumas baixas ocorrido 15 meses após a emissão da nota fiscal.

- Paraíso Comércio de Componentes para Calçados Ltda.

Constituída para a prática de ilícito, pois nunca existiu de fato, conforme atestam os documentos de fls. 6371/6400, 5402/5421, notadamente os de n. 6390/1.

Visando justificar os pagamentos efetuados apresentou cópias de cessões de crédito falsas.

- Silva Porciúncula Comércio de Couros Ltda.

Os documentos de fls. 6424/6473 atestam que foi utilizada por terceiros com o fim de lesar o fisco, tendo existência apenas no papel, pois no endereço declarado encontra-se estabelecida desde 10/1/2000 à pessoa jurídica denominada FAP – Fundo de Aposentadoria e Pensões do Município de Santo Antonio de Pádua.

Cópias de cessões de crédito que apresentou são falsas, tendo algumas sido emitidas com data anterior à das notas fiscais a que se referem.

-W G Couros Ltda.

Não foi localizada no endereço indicado, razão por que foi declarada inapta, com efeitos tributários a partir de 22/5/2001. Diversas anormalidades foram detectadas e descritas nas fls. 11413/4.

A autoridade fiscal elaborou o relatório de fls. 11415/6, no qual consta que anexou a DIPJ da contribuinte, relativa ao ano-calendário de 2005.

No que diz respeito à manifestação conclusiva acerca de a impugnante ter recebido e efetuado registro contábil relativo aos bens objeto das glosas efetuadas, além da discriminação de quais valores referem-se a pagamento direto a fornecedor

e quais dizem respeito a pagamentos a terceiros beneficiários, a fiscalização consignou que:

a) a contribuinte não apresentou o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque ou sistema equivalente, tendo fornecido os demonstrativos com a movimentação mensal de couro (fls. 11281/11316, ex-10207/10243), o que prejudicou análise conclusiva;

b) foram juntadas contas do livro razão (fornecedores) nas quais foram escrituradas as notas fiscais glosadas supostamente emitidas pelas pessoas jurídicas relacionadas nas fls. 10319/10341 (ex-9254/9276), com o registro de que não foram apresentadas as cópias relacionadas aos lançamentos efetuados no livro razão relativos a custos e/ou despesas;

c) a documentação entregue pela contribuinte não foi levada em conta pois não foram exibidas as vias originais ou cópias autenticadas pela fiscalização; a maioria das cópias foram juntadas ao processo no decorrer do procedimento ou quando da impugnação.

A fiscalização consignou no termo que a planilha de fls. 11383/11405 (ex-10310/10332), elaborada em conformidade com os elementos existentes nos autos contém as informações requeridas na Resolução n. 1335 (fls. 10249/10252, ex-9185/9188), correspondentes aos depósitos bancários que representam pagamento dos documentos fiscais.

Aduziu que a contribuinte não apresentou documentação comprobatória de relação de negócio entre fornecedores dos produtos adquiridos, beneficiários dos créditos e os contratos de cessão de créditos registrados, relativos às operações com empresas de fomento mercantil, por não dispor de cópias dos documentos comprovativos, conforme anteriormente havia informado (fl. 10345).

Cientificada da informação fiscal, com abertura de prazo para manifestação, a contribuinte apresentou o arrazoadado de fls. 11419/11441, com alegação de que embora a diligência tivesse prazo de trinta dias para ser efetuada, decorreram dois anos para que a autoridade fiscal concluísse o procedimento.

Alegou em preliminar que de acordo com a Portaria n. 11.371/2007 o MPF tem prazo máximo de validade de cento e vinte dias e não comporta qualquer prorrogação, depois de esgotada sua validade por decurso de prazo.

Assim, o MPF deixou de existir a partir de 26/7/2008, sendo inócuas as prorrogações de prazo posteriores. Em vista de que a impugnante fora intimada da imposição tributária em 8/9/2010, a autoridade que efetuou o lançamento não tem competência para fazê-lo, o que macula de nulidade o auto de infração.

Arguiu que em decorrência das regras do art. 6º da Lei n. 10.593/2002, com a redação da Lei n. 11.457/2007, editou-se o Decreto n. 6.641/2008 que autorizou o Secretário da Receita dispor sobre o detalhamento das atribuições do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, dentre elas a de constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições.

Nesse diapasão, utilizando o poder que lhe foi conferido, o Secretário da Receita Federal do Brasil editou a Portaria RFB n. 11.371/2007, que estabelece regras de competência e investe o Auditor Fiscal nos poderes de fiscalizar. Assim, o MPF, é o veículo que confere o mandado ao Auditor Fiscal para agir em nome do

Fisco, sendo nulos os atos que não estejam albergados por ele. Escorou-se em doutrina e jurisprudência administrativa para embasar suas alegações.

No mérito, em relação aos fornecedores listados pela fiscalização, arguiu que:

- Alvorada Distribuidora de Carnes Ltda.

O fato de o fornecedor cumprir obrigações acessórias ou possuir empregado apenas a ele diz respeito. A impugnante interessa se pagou e recebeu as mercadorias.

- Arlindo Moreira Campos – Couros

Se o fornecedor informou endereço inexistente e os órgãos fiscais concederam as respectivas inscrições e autorizaram o feitiço de documentos fiscais, é de se concluir que houve, no mínimo, negligência, para não dizer conivência dos órgãos responsáveis.

Sua situação fiscal é fato que interessa apenas ao fornecedor e ao Fisco, não podendo a impugnante responder por supostas irregularidades cometidas por terceiros.

- Carlos Roberto de Domenicis ME

O fisco não apresentou nada que não estivesse nos autos, reiterando-se as razões que foram expendidas.

- Comércio e Transportes Castelo de Serpa Ltda.

A fiscalização registra que os documentos fiscais eram sabidamente falsos, entretanto a impugnante não tem capacidade técnica, tampouco condição de consultar junto aos órgãos competentes a veracidade de documentos fiscais.

A alegação de falsidade não se sustenta em vista de que os títulos de crédito decorrentes foram descontados junto a empresas de *factoring*, conforme comprovantes de pagamento e carta comunicando o endosso das duplicatas, firmada pela sócia da fornecedora, com firma reconhecida em cartório.

- Copelco Componentes para Calçados Ltda. e Max Comércio de Couros Rio Preto Ltda.

Se foi constituída com a intenção de fraudar o fisco, trata-se de assunto que diz respeito à fornecedora e aos órgãos fiscalizadores, não podendo a impugnante responder por supostas irregularidades cometidas por terceiros.

Falta capacidade técnica ao agente fiscal para afirmar que as cessões de crédito fornecidas pela impugnante são flagrantemente falsas, já que para isso haveria necessidade de laudo pericial para dar suporte a suas afirmações.

- Evair A. Ferrarese

Em vez de o Fisco adotar medidas em desfavor do fornecedor, transfere a responsabilidade para a impugnante, que não participou ou consentiu com qualquer irregularidade que fosse imputada àquele contribuinte.

A culpa é pessoal e não é dado ao Fisco estendê-la a outrem em razão apenas de seus interesses e comodidades. Afinal, como pode uma empresa supostamente inexistente negociar seus títulos de crédito com empresa de *factoring*? Ademais, o negócio jurídico entre a impugnante e o fornecedor efetivamente existiu.

- Gell Comércio de Couros Ltda. e Latino Comércio de Couros Ltda.

Inexiste condicionamento legal obrigando qualquer empresa a ter empregado para que seja reconhecida sua existência.

Supostas irregularidades cometidas por terceiros não podem ser imputadas à impugnante, pois ela não tem obrigação de fiscalizar outros contribuintes, pois lhe falta poder de polícia.

- Marina Vieira da Silva Piracaia

Falta ao agente fiscal capacidade técnica para afirmar que as cessões de crédito são flagrantemente falsas, pois para isso haveria necessidade de laudo pericial.

- Paraíso Comércio de Componentes para Calçados Ltda. e Silva de Porciúncula Comércio de Couro Ltda.

Se a fornecedora foi constituída com o fim de fraudar o Fisco é tema que diz respeito apenas àquela empresa e aos órgãos fiscalizadores, não podendo a impugnante responder por supostas irregularidades cometidas por terceiros.

Sobre o argumento da fiscalização de que pelo fato de a impugnante não ter apresentado o Livro de Registro de Controle da Produção e Estoques ficou prejudicada análise conclusiva, alegou que forneceu planilha utilizada na valoração dos estoques, em conformidade com a regra do art. 388 do RIPI.

No que se refere aos pagamentos efetuados a terceiros mediante cessão de créditos, alegou que foram realizados mediante endosso, sob a égide do art. 894 do Código Civil (CC), do art. 25 da Lei n. 5.474/1968 e do art. 8º do Decreto n. 2.044/1908.

Acrescentou que a cessão de crédito ocorreu entre o fornecedor (cedente) e o adquirente do crédito (cessionário), sem qualquer intervenção da impugnante, exceto a prevista no art. 290 do CC.

Os negócios jurídicos de cessão de crédito aperfeiçoaram-se com as correspondentes notificações efetuadas à impugnante, nos termos das cartas de cessão apresentadas juntamente com a quitação das respectivas obrigações.

Alegou que a exigência de comprovação de relação negocial ou jurídica entre o fornecedor (cedente) e a empresa de *factoring* (cessionária) não encontra respaldo na legislação de regência, notadamente o art. 197 do CTN, que não inclui a impugnante no rol dos obrigados a prestar informações.

Ao final, ao mesmo tempo em que pleiteou fosse a manifestação apresentada ulteriormente considerada aditivo à impugnação original, propugnou pela acolhida de suas alegações com vistas à exoneração do crédito tributário lançado.

Analisados os argumentos de defesa, proferiu a DRJ/Ribeirão Preto a decisão cuja ementa já foi ao norte transcrita.

Em síntese, o acórdão recorrido rejeitou as preliminares de nulidade do procedimento fiscal (cerceamento de defesa e irregularidades no MPF), indeferiu o pedido de perícia, e, no mérito, considerou procedente o lançamento, inclusive a multa qualificada aplicada, bem como as multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas, exonerando

apenas a parcela do crédito tributário da CSLL exigida em duplicidade. Referida exoneração foi objeto do recurso necessário, que ora também encontra-se em pauta.

No recurso voluntário, o contribuinte reprisa, em síntese, os argumentos de defesa, alegando que: (i) houve cerceamento de defesa, pois o fisco em nenhum momento visitou a empresa para aferir as notas fiscais de aquisição, bem como desconsiderou todos os documentos colocados à sua disposição, tais como relatórios, balanços, livros fiscais e contábeis, notas fiscais, planilhas, comprovantes de pesagem dos caminhões, placas e comprovantes de pagamento; (ii) é nulo e ilegal o lançamento da CSLL, em razão da sua exigência em duplicidade (defeito substancial no critério quantitativo); (iii) é nulo o lançamento por estar o MPF com seu prazo de validade vencido; (iv) tendo sido revertidas as glosas de créditos de PIS e de COFINS, por ocasião do julgamento dos respectivos recursos voluntários (nos processos que cita), a presente autuação, que é reflexa daquela, deve ser igualmente cancelada; (v) o fisco não fez prova de suas acusações, lastreando a autuação em simples presunções; (vi) a situação do adquirente de boa fé já está pacificada pelo STJ em sede de acórdão proferido na sistemática do art. 543-C do CPC (REsp 1.148.444-MG); (vii) os elementos apresentados (planilhas de controle e apuração dos estoques, tickets de pesagem, consultas ao Sintegra, comprovantes de pagamento, recibos de pagamento a autônomos – RPA) comprovam o recebimento das mercadorias e o seu pagamento; (viii) as cessões de crédito estão comprovadas e observaram os requisitos previstos no Código Civil, não havendo vedação na lei a que os pagamentos sejam feitos a terceiros indicados pelo credor, nem tampouco cabendo à recorrente comprovar, por qualquer meio, eventual relação comercial entre os beneficiários do crédito e os fornecedores; (ix) a multa agravada não pode ser aplicada pois não houve fraude nem falsificação de documentos, devendo ser aplicado o art. 112 do CTN (interpretação favorável ao acusado); (x) não cabe a exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício.

Finaliza requerendo a nulidade do lançamento e/ou da decisão recorrida, e/ou a improcedência dos lançamentos efetuados e dos seus consectários legais, conforme acima exposto.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ

Recurso de ofício

O valor do crédito tributário exonerado pela decisão de primeira instância supera aquele previsto no artigo 2º da Portaria MF nº 375/2001, com o valor alterado pela Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008 (tributos e encargos de multa superior a R\$ 1.000.000,00), motivo pelo qual o recurso de ofício interposto deve ser conhecido.

A decisão recorrida exonerou a parcela do crédito referente à exigência da CSLL, que fora nitidamente feita em duplicidade.

De fato, o valor tributável apurado pelo fisco (R\$ 32.281.341,86, fls. 7444) restou lançado duas vezes no auto de infração da CSLL (fls. 7425).

Portanto, correta a decisão recorrida, neste aspecto, pelo que deve ser negado provimento ao recurso de ofício.

Recurso voluntário

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A recorrente demanda a nulidade do lançamento de CSLL em razão de defeito substancial no critério quantitativo, por restar a exigência duplicada.

Nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 – PAF, que rege o processo administrativo fiscal, somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Eventuais erros ou equívocos na apuração dos tributos, ou na descrição e enquadramento dos fatos à hipótese tributária prevista na norma, devem ser enfrentados como matéria de mérito, o que pode levar à insubsistência parcial ou total do crédito lançado, mas não importam a sua nulidade.

A exigência da CSLL em duplicidade, já afastada pela decisão recorrida e aqui confirmada, enquadra-se nesta hipótese, não sendo causa, portanto, de nulidade.

As outras duas circunstâncias alegadas pela recorrente, se confirmadas, poderiam ensejar a nulidade da autuação, quais sejam: o cerceamento do direito de defesa e a incompetência do agente. Contudo, tais alegações não prosperam.

A alegação de cerceamento do direito de defesa tem por fundamento a acusação de não ter o fisco aprofundado adequadamente as suas investigações e ter desconsiderado todo o conjunto probatório colocado pela recorrente à sua disposição.

Questões de prova, conforme visto, dizem respeito ao mérito do lançamento. Ademais, exsurge dos autos que todos os fatos e alegações fiscais foram perfeitamente compreendidos pela interessada, que exerceu plenamente o seu direito ao contraditório, por meio da impugnação e do recurso interpostos, apresentando inteligentes argumentações e contrapondo-se a todos os lançamentos efetuados, pelo que resta descaracterizada a alegação de cerceamento do direito de defesa.

A alegação de incompetência do agente fiscal tem por substrato a afirmativa de estar o MPF com seu prazo de validade vencido. Segundo a recorrente, de acordo com a Portaria nº 11.371/2007, art. 11, inciso II, o MPF teria o prazo máximo de validade de 120 dias, ou seja, não comportaria qualquer prorrogação, depois de esgotada a sua validade pelo decurso de prazo. Assim, tendo o MPF-F sido expedido em 27/03/2008, estaria ele com sua validade fulminada em 25/07/2008.

Nada obstante o entendimento pessoal deste relator, amparado inclusive em precedentes desta Turma de julgamento, no sentido de que o Mandado de Procedimento Fiscal constitui simples instrumento de controle indispensável à administração tributária, e de garantia para o contribuinte, não advindo de eventuais falhas ou irregularidades na sua emissão a nulidade do feito, o fato é que, no caso concreto, sequer há de se adentrar em tal discussão, posto que o raciocínio da recorrente não possui qualquer respaldo no texto da norma infralegal que o instituiu.

Isto porque o art. 12 da citada Portaria nº 11.371/2007 estabelece que o prazo máximo previsto no MPF originalmente emitido, nos termos do seu art. 11, pode ser prorrogado tantas vezes quantas forem necessárias. Confira-se:

Art. 12. A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.

A referência feita pela recorrente ao art. 15 da citada Portaria, que trata da emissão de um novo MPF (inclusive com a designação de auditores fiscais distintos), quando extinto o MPF original, não tem qualquer aplicabilidade ao caso, pois não restou em nenhum momento demonstrado que o MPF em questão tenha se extinguido antes da ciência dos lançamentos pelo contribuinte (em outubro de 2009). Ao contrário, conforme se verifica na consulta ao MPF em questão, disponível na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil (mediante o número do MPF e o código de acesso fornecido ao contribuinte), e abaixo parcialmente transcrita, este teve o seu vencimento sucessivamente prorrogado, sem qualquer solução de continuidade. Confira-se:

Processo nº 15940.000535/2009-84
Acórdão n.º 1102-001.030

S1-C1T2
Fl. 11.582

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO Nº 08.1.05.00-2008-00277-9

CONTRIBUINTE/RESPONSÁVEL	
CNPJ/CPF: 03.582.844/0001-86	
NOME EMPRESARIAL/NOME: VITAPELLI LTDA - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL	
ENDEREÇO: ROD COMENDADOR ALBERTO BONFIGLIOLI, 8000	COMPLEMENTO:
BAIRRO: S/ DENOMINAÇÃO	UF: SP
MUNICÍPIO: PRESIDENTE PRUDENTE	CEP: 19.064-000

Presidente Prudente, 06 de Agosto de 2009.	
M P F E N C E R R A D O	
FABIO PAES MACCACCHERO - Matrícula: 01221258 DELEGADO (A)-ADJUNTO (A) DRF PRESIDENTE PRUDENTE	
Assinado eletronicamente conforme Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007	

VALIDADE DE PRORROGAÇÃO DOS MPFs	
MPF prorrogado até:	23 de Setembro de 2008.
MPF prorrogado até:	22 de Novembro de 2008.
MPF prorrogado até:	21 de Janeiro de 2009.
MPF prorrogado até:	22 de Março de 2009.
MPF prorrogado até:	21 de Maio de 2009.
MPF prorrogado até:	20 de Julho de 2009.
MPF prorrogado até:	18 de Setembro de 2009.
MPF prorrogado até:	17 de Novembro de 2009.
MPF prorrogado até:	16 de Janeiro de 2010.
MPF prorrogado até:	17 de Março de 2010.
MPF prorrogado até:	16 de Maio de 2010.
MPF prorrogado até:	15 de Julho de 2010.
MPF prorrogado até:	13 de Setembro de 2010.
MPF prorrogado até:	12 de Novembro de 2010.
MPF prorrogado até:	11 de Janeiro de 2011.

Afastadas as preliminares, passo ao mérito.

Alega a recorrente que a presente autuação é reflexa daquela em que foram discutidas as glosas de créditos de PIS e de COFINS, lastreadas nos mesmos documentos que ora se examinam. E que, tendo sido aquelas glosas revertidas, quando do julgamento dos respectivos recursos voluntários, deve a presente autuação também ser cancelada.

Em que pese a inegável possibilidade da prolação de decisões com conteúdo divergentes, amparadas em um mesmo conjunto probatório, o fato é que a decisão a ser proferida há justamente de levar em conta o sopesamento das provas produzidas por ambas as partes, sendo cediço que, nos termos do art. 29 do PAF, o julgador, ao apreciá-las, formará livremente sua convicção. Ademais, nos termos da legislação processual e regimental pertinente, não há qualquer vinculação deste Colegiado à decisão proferida no âmbito dos processos citados pela recorrente, que foram apreciados pela Terceira Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento do CARF.

Nada obsta, entretanto, que se aproveite a análise e os fundamentos que lá foram determinantes para a tomada de decisão. De qualquer sorte, advirta-se que o provimento dado aos recursos apresentados, no âmbito dos processos de PIS e de COFINS, foi parcial.

No mérito, portanto, a questão é de prova.

Consta do Termo de Verificação Fiscal que o fisco, após análise das notas fiscais apresentadas, em conjunto com as pesquisas nos diversos sistemas corporativos da Receita Federal do Brasil, constatou que parte das empresas fornecedoras se encontravam em

situação irregular, tais como: empresas inexistentes de fato, empresas inativas, empresas não cadastradas na Secretaria da Fazenda do Estado, e omissas contumazes no cumprimento de obrigações acessórias, principalmente na entrega de DIPJ e DCTF, e, ainda, que a fiscalização empreendeu diligências em parte das empresas fornecedoras, sendo que o resultado da maioria delas foi a constatação de inexistência de fato com proposta de inaptidão. Diante deste cenário, e do conjunto dos elementos coletados (e que aqui deverão ser analisados individualmente para cada empresa), concluiu o fisco que os documentos apresentados pela recorrente não foram suficientes para comprovar a efetiva aquisição e entrada das mercadorias no seu estabelecimento, e que as notas fiscais em questão seriam inidôneas. Também com relação ao pagamento por essas aquisições, observou o fisco que grande parte desses pagamentos haviam sido feitos a terceiros (pessoas físicas) que nenhuma relação teriam com os fornecedores indicados nas notas fiscais, em operações comerciais de cessão de créditos.

A recorrente, por sua vez, argui que não compete a ela saber da condição de regularidade ou irregularidade de seus fornecedores, nem tampouco da relação existente entre os beneficiários do crédito e os fornecedores. Na condição de adquirente de boa fé, basta-lhe comprovar o efetivo recebimento das mercadorias e o seu pagamento, ainda que a terceiros indicados pelo credor, para que reste descaracterizada a glosa efetuada. E, neste sentido, defende que as cessões de crédito estão comprovadas nos autos e observaram os requisitos previstos no Código Civil, e que os elementos apresentados (planilhas de controle e apuração dos estoques, tickets de pesagem, consultas ao Sintegra, comprovantes de pagamento e recibos de pagamento a autônomos – RPA) comprovam o efetivo recebimento das mercadorias. Ademais, a inidoneidade das notas fiscais de aquisição foi presumida com base em indícios frágeis e insustentáveis, não tendo a fiscalização empreendido o necessário exame aprofundado para concluir, com absoluta segurança, quais daquelas notas efetivamente se prestariam ou não ao lançamento.

Tanto a decisão recorrida quanto a recorrente citam, como amparo legal em favor dos seus argumentos, o art. 82 da Lei 9.430/96, que possui a seguinte redação:

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

Ou seja, aos olhos do fisco: (i) as notas são inidôneas, e (ii) não houve a comprovação, por parte da fiscalizada, da efetivação do pagamento do preço respectivo e do recebimento dos bens (situação esta que atrairia a aplicação da exceção prevista no parágrafo único do artigo acima transcrito). Já para a recorrente, a inidoneidade das notas não restou demonstrada, e, ainda que o tivesse sido, a efetivação do pagamento do preço respectivo e do recebimento dos bens foi comprovada, de sorte que inaplicável o disposto no *caput*.

Quanto à questão de já estar pacificado no STJ, em acórdão proferido na sistemática do art. 543-C do CPC (REsp 1.148.444-MG), a situação do adquirente de boa fé, nada há que se objetar. De fato, o STJ apenas ressaltou, no referido julgado, que a tão-somente

declaração de inidoneidade das notas fiscais não opera efeitos *ex tunc* com relação ao adquirente de boa fé. No caso analisado pelo STJ, ficou evidente que não havia dúvidas quanto à efetiva realização do negócio jurídico, o que se pode facilmente comprovar pela leitura da ementa do acórdão proferido pelo STJ, que abaixo se transcreve:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes das Turmas de Direito Público: **EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR**, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008; **REsp 737.135/MG**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; **REsp 623.335/PR**, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007; **REsp 246.134/MG**, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006; **REsp 556.850/MG**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005; **REsp 176.270/MG**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001; **REsp 112.313/SP**, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999; **REsp 196.581/MG**, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999; e **REsp 89.706/SP**, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, DJ 06.04.1998).

2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual "*salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*" (norma aplicável, *in casu*, ao alienante).

3. *In casu*, o Tribunal de origem consignou que:

"(...)os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes ."

4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS.

5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que a insurgência especial fazendária reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa,

da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos *ex tunc*, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN.

6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1.148.444-MG, Relator Min. Luiz Fux, acórdão transitado em julgado 08-06-2010)

Quanto ao ônus da prova, é importante ressaltar que, enquanto a prova da inidoneidade da documentação incumbe ao fisco, por outro lado, a prova da efetiva aquisição da mercadoria é do contribuinte.

Ainda que o referido julgado do STJ não tenha deixado isto claramente assente na ementa acima transcrita, é isto que se colhe da jurisprudência do STJ, consoante todas as transcrições feitas, no voto do relator, a outros julgados daquela Corte, dos quais transcrevo os excertos a seguir:

(...) Todavia, para tanto, é necessário que o contribuinte demonstre, pelos registros contábeis, que a operação de compra e venda efetivamente se realizou, incumbindo-lhe, portanto, o ônus da prova. **(EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008)**

A jurisprudência desta Turma é no sentido de que, para aproveitamento de crédito de ICMS relativo a notas fiscais consideradas inidôneas pelo Fisco, é necessário que o contribuinte demonstre pelos registros contábeis que a operação comercial efetivamente se realizou, incumbindo-lhe, pois, o ônus da prova, não se podendo transferir ao Fisco tal encargo. Precedentes. (...) **(REsp 737.135/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007)**

(...) O disposto no art. 136 do CTN não dispensa o contribuinte, empresa compradora, da comprovação de que as notas fiscais declaradas inidôneas correspondem a negócio efetivamente realizado. **(REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007)**

O vendedor ou comerciante que realizou a operação de boa-fé, acreditando na aparência da nota fiscal, e demonstrou a veracidade das transações (compra e venda), não pode ser responsabilizado por irregularidade constatada posteriormente, referente à empresa já que desconhecia a inidoneidade da mesma. **(REsp 112.313/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999)**

Além disto, estas mesmas transcrições acima (da ementa e dos outros julgados do STJ) ressaltam a circunstância de que, nos casos em que o adquirente foi considerado de boa-fé, os documentos possuíam a “*aparência de regularidade*”, e, de fato, isto é intuitivo: para que se possa considerar que o adquirente tenha tido boa-fé, deve-se partir do pressuposto que ele tenha sido levado a acreditar que os documentos seriam regulares.

Neste sentido, o entendimento do STJ a respeito da questão não discrepa do deste relator, conforme passo a expor.

Antes de adentrar na análise de cada empresa individualmente, portanto, necessário fixar algumas premissas que irão pautar este voto:

- 1) O art. 82 da Lei 9.430/96 estabelece que os documentos emitidos por pessoa jurídica cuja inscrição tenha sido considerada ou declarada inapta não produzem efeitos tributários, e isto aplica-se a todos os documentos emitidos após a publicação do ato de declaração de inaptidão da pessoa jurídica;
- 2) O mesmo art. 82 expressamente ressalva as “demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação”, ou seja, não é somente mediante a publicação do ato de declaração de inaptidão da pessoa jurídica, ou da inidoneidade dos documentos fiscais por ela emitidos, que se abre a possibilidade de considerar um documento fiscal inidôneo. Contudo, o ônus da prova da sua inidoneidade é do fisco;
- 3) É do fisco também o ônus da prova de que o contribuinte, no caso de utilização de documentos inidôneos em data anterior à da publicação do respectivo Ato Declaratório, sabia ou deveria saber que tais documentos não seriam idôneos;
- 4) É ônus do contribuinte a prova da efetiva aquisição da mercadoria ou serviço lastreada em documento reputado inidôneo, para que se possa caracterizar a condição de adquirente de boa fé.

Com relação às cessões de crédito, registre-se que, *a priori*, é fato que o credor pode ceder seus créditos a quem melhor lhe aprouver, desde que efetue a comunicação ao devedor, que por sua vez poderia, nos termos do art. 286 do Código Civil, em tese, exercer o seu direito de oposição. Entretanto, não consta que o devedor tenha se oposto às cessões feitas, pelo contrário, está aqui reivindicando a legitimidade daquelas. Ademais, a lei não impõe forma específica para que se efetue a cessão de crédito, tendo a notificação da cessão de crédito a finalidade de informar à devedora a quem deve pagar, e para evitar que pague mal.

Por outro lado, é certo que tal raciocínio, simples e direto, há de se aplicar às situações normais de operação comercial. Em casos em que se demonstre que a empresa está a manter relações comerciais com empresas inexistentes de fato, ou inaptas, a circunstância de ter havido a cessão dos respectivos créditos a terceiros pode vir a constituir mais um indício da irregularidade daquela operação. Indício este não determinante, quando isoladamente considerado — como de resto nenhum indício o é — para concluir pela inocorrência de fato da própria operação comercial antecedente.

As circunstâncias específicas que cercam cada uma das alegadas cessões de crédito devem ser analisadas, portanto, de forma individualizada, para, em conjunto com os demais elementos, aferir o julgador se se está diante de uma regular cessão de crédito originado de efetiva operação de compra e venda, ou de apenas um artifício utilizado, em conjunto com as notas fiscais inidôneas, para justificar a saída de recursos da empresa para fins diversos.

Observo, por fim, que a fiscalização elaborou quadro resumo das notas fiscais e respectivos valores que foram objeto de glosa (fls. 11383-11405), referenciando as folhas do processo em que se encontram os documentos nele citados (a referência, entretanto, é ao

número de fls. do processo físico, e, no presente voto, faz-se a menção ao número de fls. eletrônico, do que decorre, portanto, a eventual divergência de numeração).

Dito isto, sigo com a análise de cada fornecedor.

1. Alvorada Distribuidora de Carnes Ltda

De acordo com o fisco (fls. 7431), trata-se de pessoa jurídica omissa na entrega da DIPJ correspondente ao ano-calendário de 2005, sendo que a maioria das demais DIPJ apresentadas o foram na condição de inativa, e que, em pesquisa junto ao Cadastro Nacional de Informações Sociais, inexistiam empregados naquele ano. As notas fiscais emitidas por esta empresa teriam servido para acobertar operações de aquisição de couro de outras pessoas físicas e jurídicas, às quais foram feitos pagamentos por meio da cessão de créditos. A parte correspondente aos pagamentos feitos ao sócio da própria Vitapelli é que foi objeto da glosa fiscal.

Passo a analisar os documentos acostados aos autos, tendo por norte as premissas antes postas.

De acordo com o documento de fls. 7542, a empresa encontra-se na situação cadastral “não habilitada” no Sintegra desde 23/10/2008, o que significa que não estava autorizada a emitir documentos fiscais a partir daquela data. No entanto, as notas fiscais são de 2005, logo, em uma primeira análise, poder-se-ia pensar que não teria a recorrente condições de conhecer a real situação da suposta fornecedora.

Entretanto, outros documentos acostados aos autos denotam o perfeito conhecimento, por parte da recorrente, daquela situação.

Inicialmente, destaque-se que, no demonstrativo de fls. 7543-7544, se verifica que o total de notas fiscais emitidas pela fornecedora para a Vitapelli foi de R\$ 1.472.000,00 em 2005. Entretanto, a glosa atingiu tão somente o montante de R\$ 251.734,16, que corresponde à parcela daquelas notas que foi paga diretamente ao sócio da própria Vitapelli, Sr. Nilson Riga Vitalle.

Às fls. 7550 a 7607 encontram-se os documentos de controle interno da recorrente denominados “cópias de cheques”, bem como os comprovantes de depósito bancário, relativos aos pagamentos por notas fiscais emitidas pela empresa ALVORADA DISTRIBUIDORA DE CARNES LTDA (ALVORADA).

Para que se possa melhor apreciar a situação, recomenda-se analisar os documentos de fls. 7550 a 7607. Ali encontram-se os documentos de controle interno da recorrente denominados “cópias de cheques”, bem como os comprovantes de depósito bancário, relativos aos pagamentos por notas fiscais emitidas pela empresa ALVORADA.

Elaborei a tabela abaixo com dados obtidos a partir dos documentos de fls. 7550 a 7580, o que já se mostra suficiente para demonstrar o que se pretende.

Fls.	Data do pagamento	Beneficiário do pagamento	Justificativa do pagamento
------	-------------------	---------------------------	----------------------------

7550	16/02/2005	SERGICOUROS CIAL DE COUROS LTDA	PAGTO REF NF 8666 ALVORADA
7550	16/02/2005	SERGICOUROS CIAL DE COUROS LTDA	PAGTO REF NF 8667 ALVORADA
7551	18/02/2005	MANOEL MEDICI DE SOUZA	PAGTO REF NF 8667 ALVORADA
7552	16/02/2005	FRONTEIRAS COMERCIO DE COUROS LTDA	PAGTO REF NF 8662 ALVORADA
7552	16/02/2005	FRONTEIRAS COMERCIO DE COUROS LTDA	PAGTO REF NF 8663 ALVORADA
7552	16/02/2005	FRONTEIRAS COMERCIO DE COUROS LTDA	PAGTO REF NF 8664 ALVORADA
7553	02/03/2005	NORDECOUROS NORDESTE COUROS E PELES LTDA	PAGTO REF NF 8872 ALVORADA
7554	02/03/2005	JA COUROS LTDA	PAGTO REF NF 8872 ALVORADA
7555	03/03/2005	DISUL DIST.DE BOVINOS E SUÍNOS LTDA	PAGTO REF NF 8872 ALVORADA
7555	03/03/2005	DISUL DIST.DE BOVINOS E SUÍNOS LTDA	PAGTO REF NF 8873 ALVORADA
7556	03/03/2005	DISUL DIST.DE BOVINOS E SUÍNOS LTDA	PAGTO REF NF 8934 ALVORADA
7557	03/03/2005	SERGICOUROS CIAL DE COUROS LTDA	PAGTO REF NF 8934 ALVORADA
7558	07/03/2005	NORDECOUROS NORDESTE COUROS E PELES LTDA	PAGTO REF NF 8935 ALVORADA
7559	29/03/2005	SERGICOUROS CIAL DE COUROS LTDA	PAGTO REF NF 8935 ALVORADA
7559	29/03/2005	SERGICOUROS CIAL DE COUROS LTDA	PAGTO REF NF 8936 ALVORADA
7560	04/03/2005	LICINIOS MOREIRA DA SILVEIRA	PAGTO REF NF 8937 ALVORADA
7560	04/03/2005	LICINIOS MOREIRA DA SILVEIRA	PAGTO REF NF 8939 ALVORADA
7561	11/03/2005	MANOEL MEDICI DE SOUZA	PAGTO REF NF 8939 ALVORADA
7562	16/03/2005	SERGICOUROS CIAL DE COUROS LTDA	PAGTO REF NF 9118 ALVORADA
7563	16/03/2005	MARIA LUCIA RIBEIRO BARROSO	PAGTO REF NF 9118 ALVORADA
7564	16/03/2005	NOVA ERA COUROS LTDA	PAGTO REF NF 9118 ALVORADA
7565	15/03/2005	JOSE MARCOS RIBEIRO COSTA	PAGTO REF NF 9112 ALVORADA
7565	15/03/2005	JOSE MARCOS RIBEIRO COSTA	PAGTO REF NF 9113 ALVORADA
7565	15/03/2005	JOSE MARCOS RIBEIRO COSTA	PAGTO REF NF 9114 ALVORADA
7565	15/03/2005	JOSE MARCOS RIBEIRO COSTA	PAGTO REF NF 9115 ALVORADA
7567	15/03/2005	NORDECOUROS NORDESTE COUROS E PELES LTDA	PAGTO REF NF 9119 ALVORADA
7567	15/03/2005	NORDECOUROS NORDESTE COUROS E PELES LTDA	PAGTO REF NF 9120 ALVORADA
7568	15/03/2005	SERGICOUROS CIAL DE COUROS LTDA	PAGTO REF NF 9119 ALVORADA
7568	15/03/2005	SERGICOUROS CIAL DE COUROS LTDA	PAGTO REF NF 9120 ALVORADA
7569	21/03/2005	DISTRIBUIDORA PASTORIS IND E COM	PAGTO REF NF 9116 ALVORADA
7569	21/03/2005	DISTRIBUIDORA PASTORIS IND E COM	PAGTO REF NF 9117 ALVORADA
7570	22/03/2005	INTERCOUR0S LTDA	PAGTO REF NF 9117 ALVORADA
7571	17/03/2005	DISUL DIST.DE BOVINOS E SUÍNOS LTDA	PAGTO REF NF 9298 ALVORADA
7572	17/03/2005	SANTAFE COM DE COUROS E PELES LTDA	PAGTO REF NF 9298 ALVORADA
7573	18/03/2005	ATENUANTE TRANSPORTES LTDA	PAGTO REF NF 9299 ALVORADA
7574	18/03/2005	RILDO MAXIMIANO DE SOUZA	PAGTO REF NF 9299 ALVORADA
7575	18/03/2005	SERGICOUROS CIAL DE COUROS LTDA	PAGTO REF NF 9299 ALVORADA
7576	18/03/2005	JORGE SILVA SANTOS	PAGTO REF NF 9299 ALVORADA
7577	18/03/2005	GERALDO F SAMPAIO	PAGTO REF NF 9299 ALVORADA
7578	18/03/2005	SEBASTIAO GONÇALVES GUEDES	PAGTO REF NF 9299 ALVORADA
7579	18/03/2005	ERASMO CARLOS FATIMA ALVES	PAGTO REF NF 9299 ALVORADA
7580	23/03/2005	ANTONIO CARLOS DA SILVA REIS	PAGTO REF NF 9430 ALVORADA
7580	23/03/2005	ANTONIO CARLOS DA SILVA REIS	PAGTO REF NF 9431 ALVORADA

Do exposto na tabela acima, e considerando-se a situação de fato da empresa, percebe-se que a mesma constitui verdadeira distribuidora de notas, e não de carnes. Veja-se como um mesmo documento fiscal tem o correspondente pagamento “fatiado” entre mais de um beneficiário, muitas vezes em um mesmo dia.

Ora, simplesmente não é crível nem admissível que os créditos relativos a tais faturamentos possam ter sido objeto de cessão pela suposta fornecedora (ALVORADA) em

condição tal. O que aflora da análise do conjunto probatório dá pleno respaldo à acusação fiscal, ou seja, de que as notas fiscais emitidas pela empresa ALVORADA apenas serviram para acobertar possíveis aquisições de couro de outras pessoas (físicas ou jurídicas) que preferiram permanecer ocultas, certamente para não pagar os devidos tributos. E tampouco é crível, pela análise deste mesmo conjunto probatório, que a recorrente desconhecesse tal situação. Neste contexto, despropositado falar-se em *adquirente de boa fé*.

A recorrente alega que o título representativo de mercadoria pode ser transferido a quem melhor aproveitar, por meio da cessão de crédito, bastando que seja o devedor comunicado de que o pagamento deva ser feito ao cessionário.

Com relação à cessão dos créditos relativos ao fornecedor ALVORADA, constam dos autos tão somente os documentos de fls 7545 e 7547.

O doc. de fls. 7545, que não está sequer datado, simplesmente dispõe o seguinte, *verbis*:

VENHO ATRAVÉS DESTA, COMUNICAR A V.SAS., QUE EFETUEM A TRANSFERÊNCIA DOS CRÉDITOS REFERENTE A TODAS AS NOTAS FISCAIS EMITIDAS PARA A VITAPELLI LTDA, PARA A EMPRESA ABAIXO, OU À SUA ORDEM.

SERGICOUROS COMERCIAL DE COUROS LTDA
CNPJ: 96.803.267/0001-96
AG: 1510 C/C: 21213-5
BANCO ITAÚ

E o de fls. 7547, datado de 02/02/2006, comunica a cessão de crédito relativa a diversas notas fiscais ao sócio da Vitapelli antes nominado. Confira-se:

REF.: NOTIFICAÇÃO DE CESSÃO DE CREDITO

NF Nº 7415 - 8078 - 8663 - 8667 - 8872 - 8873 - 8934 - 8935 - 8936 - 8939 - 9112 r- 9117 - 9118 - 9119 - 9120 - 9298 - 9299 - 9429 - 9430 - 9431 - 9598 - 9599 - 9740 - 9741 - 9743 - 9744 - 9874 - 9875 - 9893 - ALVORADA DISTRIBUIDORA DE CARNES LTDA.

VENHO ATRAVÉS DESTA, COMUNICAR A V.SAS., QUE EFETUEI A TRANSFERÊNCIA DO CRÉDITO REFERENTE À NOTA FISCAL ACIMA EPIGRAFADA A:

NOME: NILSON RIGA VITALE
CPF: 969.890.848-04
VALOR: R\$ 251.734,16

Em que pese a determinação para que “todas” as notas fiscais emitidas pela ALVORADA para a recorrente fossem pagas à SERGICOUROS COMERCIAL DE COUROS LTDA, o que se verificou é que, no curto espaço de cerca de três meses, os pagamentos correspondentes a essas notas foram feitos a nada menos do que 32 beneficiários (pessoas físicas e jurídicas) distintas.

Para completar o quadro, tem-se que as notas fiscais emitidas (e as correspondentes entradas das mercadorias, e também os pagamentos) teriam ocorrido entre janeiro e março de 2005. Entretanto, um “saldo” de algumas daquelas notas fiscais,

relacionadas no doc. de fls. 7547, viria a ser quitado somente em 2006, e justamente em favor do sócio da recorrida! Para coroar o conjunto probatório, o documento de cessão está datado de 02/02/2006, entretanto, o correspondente cheque em favor do sócio já fora emitido em 24/01/2006 (fls. 7546).

Conforme antes referido, não há necessidade de prévia declaração de inaptidão da pessoa jurídica, ou da inidoneidade dos documentos por ela emitidos, para que não aceite o fisco os efeitos tributários deles decorrentes. No caso em questão, o conjunto probatório demonstra a inidoneidade dos documentos emitidos pela empresa ALVORADA DISTRIBUIDORA DE CARNES LTDA para respaldar as operações de aquisição de couro que a recorrente registrou em seus livros, bem como demonstra que a recorrente tinha plena consciência da real situação de fato daquela empresa e da inidoneidade dos documentos em questão, contudo, mesmo assim, deles se aproveitou em sua escrita.

Neste contexto, só se pode concordar com a decisão recorrida, quando afirma que papeletas de pesagem, recibos de pagamento a autônomos, e meros registros contábeis, não são suficientes para comprovar a efetiva aquisição, mormente quando não é possível fazer-se qualquer correlação entre os citados documentos e as notas fiscais emitidas, e tampouco esforçou-se a recorrente em demonstrá-lo.

Ademais, diante da notória inidoneidade dos documentos em questão, se de fato serviram eles para acobertar parcialmente efetivas aquisições de couro de outros fornecedores (o que, diante da força das provas coligidas nos autos, passa a constituir mera hipótese), com certeza se pode concluir, pelo menos, que resta totalmente descaracterizada a operação de suposta aquisição de couro, com relação ao montante pago ao sócio (“saldo” das notas fiscais relacionadas). Como a glosa fiscal ateu-se a este saldo, não há dúvidas de que esta glosa deve ser mantida.

2. Arlindo Moreira Campos – Couros

De acordo com o fisco (fls. 7432), trata-se de empresa na condição de “não habilitada” no Sintegra desde 12/11/2004, sendo que, de acordo com trabalho fiscal realizado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, a empresa em questão é inexistente, nunca funcionou no endereço fornecido, e tampouco foi localizado no endereço constante no cadastro o responsável por ela, pelo que todos os documentos emitidos pela empresa foram considerados inidôneos.

A fiscalização constatou, ainda, que a referida pessoa jurídica não apresentou uma única DIPJ, e tampouco manteve quaisquer empregados registrados.

As glosas efetuadas tiveram por base as notas fiscais emitidas a partir de 12/11/2004.

No caso deste fornecedor, cabe fazer uma referência ao julgado no processo relativo à glosa dos créditos de PIS e COFINS que foi referido pela própria recorrente, e cujo acórdão encontra-se disponível na página do CARF (Acórdão 3803-003329).

De acordo com o relator daquele processo, as empresas emitentes das notas fiscais foram separadas em três grupos de situações fáticas distintas, quais sejam: a) pessoas

jurídicas fornecedoras inexistentes de fato; b) pessoas jurídicas fornecedoras inaptas no cadastro da Fazenda Estadual da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, conforme representação daquele órgão; c) pessoas jurídicas fornecedoras não habilitadas no Sistema SINTEGRA para a emissão de documentos fiscais pelo Fisco Estadual. A cada uma delas corresponde uma tabela (1, 2, e 3, respectivamente). A empresa Arlindo Moreira Campos – Couros encontra-se na tabela 2 (situação ‘b’, pessoas jurídicas inaptas perante a Fazenda Estadual).

Transcreve-se trecho do voto do redator designado para o voto vencedor daquele acórdão, tendo em vista as divergências abertas apenas no tocante ao item ‘a’:

No que tange ao fato tratado segundo a letra “b”, acima, foi unânime a convergência com voto proposto, tendo sido mantidas as glosas dos créditos por se referirem *“a operações posteriores à data em que as representadas ingressaram na situação cadastral que ensejou a representação”*.

Restaram glosados, portanto, naquele processo, todos os créditos de COFINS amparados pelas notas fiscais emitidas por este fornecedor em 2005, de sorte que, se fosse para considerar o presente processo mero reflexo daquele, como sustentou a recorrente, cumpriria tão somente manter também a glosa dos custos, para fins de IRPJ e CSLL, sem maiores considerações a respeito.

Entretanto, entendo que cumpre analisar em pormenor o que consta dos autos, para firmar minha convicção.

O contribuinte alega que, à época das operações, o fornecedor encontrava-se devidamente “habilitado” junto ao Sintegra, conforme consultas em 13/01/05, 04/02/05, 04/03/05 (fls. 6629-6631). E que, ademais, o recebimento e pagamento das mercadorias estaria comprovado pelas planilhas e comprovantes de pagamento (depósitos, boletos bancários) apresentados, bem como pelos tickets de balança e RPA’s.

Embora o contribuinte não tenha feito a correlação dos documentos a cada uma das notas fiscais, conforme alegou que teria feito, passo a analisar os documentos por ele juntados com a impugnação, às fls. 7649-7675.

Às fls. 7649 há um razão simplificado da conta deste fornecedor, que emitiu contra a recorrente as notas fiscais 004, 005, 006, 007, 008, e 010. Reproduzo-o abaixo:

Processo nº 15940.000535/2009-84
Acórdão n.º 1102-001.030

S1-C1T2
Fl. 11.592

ARLINDO MOREIRA CAMPOS COUROS

DATA ENT	MOD	SER.	N.º NF	EMISSAO	VALOR TOTAL	DATA PGTO.	N.º CHEQUE	VR. PAGO
12/01	NFE	U	4	08/01	45.360,00	09/02/05	DESCTO OBTIDO	85,12
						09/02/05	PAGTO	45.274,88
26/01	NFE	U	5	24/01	43.848,00	28/02/05	PAGTO	20.848,00
						28/02/05	PAGTO	23.000,00
03/02	NFE	U	6	01/02	56.540,00	14/02/06	PAGTO NF	7.454,11
						14/02/06	DESCTO OBTIDO	809,39
						09/03/05	PAGTO	48.276,50
26/02	NFE	U	7	22/02	47.293,20	06/04/05	PAGTO	47.293,20
03/03	NFE	U	8	01/03	53.635,90	19/07/05	PAGTO	8.918,25
						19/07/05	DESCTO OBTIDO	50,59
						14/04/05	PAGTO	44.667,06
12/03	NFE	U	10	10/03	48.673,60	14/04/05	DESCTO OBTIDO	1.662,36
						14/04/05	PAGTO	47.011,24
					295.350,70			295.350,70

Os documentos juntados pelo contribuinte entre as fls. 7650 e 7666 são cópias simples de documentos (notas fiscais, duplicatas e cessões de crédito) que já se encontravam nos autos, e que estão referidos no já citado quadro demonstrativo elaborado pelo fisco às fls. 11383-11405. Já os documentos de fls. 7667 a 7675 são cópias simples de tickets de pesagem e de RPA's.

Inicialmente, verifica-se que nenhum pagamento foi efetuado à própria empresa emissora dos documentos fiscais.

A nota fiscal nº 004, emitida em 08/01/2005, no valor de R\$ 45.360,00, foi paga (R\$ 45.274,88) em 09/02/2005 a Luiz Sérgio Lopes Gazola. O documento de cessão do crédito está datado de 24/01/2005 e informa que o título se encontra vencido em 07/02/2005 (fls. 366-368).

A nota fiscal nº 005, emitida em 24/01/2005, no valor de R\$ 43.848,00, foi paga (R\$ 23.000,00 para Francisca Izabel Bueno e R\$ 20.848,00 para Bruno Henrique Castro Lessa) em 28/02/2005. Os documentos de cessão do crédito estão datados de 24/01/2005, mesma data da emissão da nota fiscal, e informam que os títulos (duplicatas nos valores de R\$ 23.000,00 e de R\$ 22.848,00) se encontram vencidos em 24/02/2005 (fls. 426-429 e 10677-10679).

A nota fiscal nº 006, emitida em 01/02/2005, no valor de R\$ 56.540,00, foi paga (R\$ 48.276,50) em 09/03/2005 a Luiz Sérgio Lopes Gazola. O documento de cessão do crédito está datado de 10/03/2005 e informa que o título de número 000006 se encontra vencido em 01/03/2005, devendo ser integralmente pago àquela referida pessoa. A duplicata de número 000006 anexa aos autos, contudo, ostenta o valor de R\$ 8.263,50, e informa vencimento em 03/03/2005, constando ainda no seu verso que este valor teria sido recebido em dinheiro, com desconto de R\$ 809,39, em 14/02/2006 (fls. 475-479).

A nota fiscal nº 007, emitida em 22/02/2005, no valor de R\$ 47.293,20, foi integralmente paga em 06/04/2005 a Anderson Antonio Bruzaferro Vieira. O documento de cessão do crédito está datado de 31/03/2005 e informa que o título se encontra vencido em 24/03/2005 (fls. 642-646).

A nota fiscal nº 008, emitida em 01/03/2005, no valor de R\$ 53.635,90, foi paga (R\$ 44.667,05) em 14/04/2005 a Luiz Sérgio Lopes Gazola. O documento de cessão do crédito está datado de 08/04/2005 e informa que o título se encontra vencido em 01/04/2005 (fls. 712-717). Além disto, consta apenas um registro contábil de pagamento contra a conta caixa da recorrente (fls. 11046) no valor de R\$ 8.918,25, que teria sido saldado em espécie, portanto, em 19/07/2005, entretanto, nenhum documento foi apresentado para respaldar este lançamento.

A nota fiscal nº 010, emitida em 10/03/2005, no valor de R\$ 48.673,60, foi paga (R\$ 47.011,24) em 14/04/2005 a Cristiano Moreira Lazaro. O documento de cessão do crédito está datado de 11/04/2005 e informa que o título se encontra vencido em 09/04/2005 (fls. 797-801).

É sintomático que justamente no caso de empresas em situação irregular (no caso, inexistente de fato) os pagamentos sejam sempre efetuados a terceiros (no caso, todas as pessoas físicas).

Ademais, outras circunstâncias chamam a atenção, como o desencontro de valores entre os documentos, a baixa numeração das notas fiscais, o fato de nenhuma delas ostentar qualquer carimbo de passagem por posto fiscal durante o trânsito, o fato de o canhoto no rodapé das notas não ter sido assinado pelo contribuinte nem tampouco destacado pelo emitente (notas fiscais 006, 007, 008, e 010), o fato de a cessão de crédito ter sido formalizada após o pagamento já efetuado (nota fiscal 006), o fato de um “saldo” da nota fiscal 006 (R\$ 8.263,50) ter sido pago em espécie, contra a conta caixa da recorrente, e com desconto, após decorridos mais de doze meses da emissão do documento, e de um outro “saldo” da nota fiscal 008 (R\$ 8.918,25) ter sido também pago em espécie, quase quatro meses após o seu vencimento, sem que tenha sido apresentado qualquer documento que respaldasse este pagamento.

Este conjunto probatório, aliado à caracterização da empresa como inexistente de fato, descaracteriza a condição do contribuinte como adquirente de boa fé, não sendo razoável admitir que não tivesse conhecimento da inidoneidade dos documentos emitidos pela empresa Arlindo Moreira Campos – Couros.

Neste contexto, os tickets de pesagem e recibos de pagamentos a autônomos apresentados (fls. 7667 a 7675) não amparam a pretensão da recorrente em comprovar a internação das mercadorias constantes daquelas notas fiscais.

Dentre os tickets de pesagem apresentados, não se encontram os relativos às notas fiscais 004 e 010; o da nota fiscal 005 aponta um peso líquido de 680 kg (a nota fiscal 005 é de 20.300 kg); o da nota fiscal 006 aponta um peso líquido de 18.290 kg (vs 22.000 kg na nota), e apenas os tickets relativos às notas 007 e 008 apresentam pesos aproximados aos constantes dos documentos fiscais (21.560 kg vs. 20.385 kg, no caso da nota 007, e 19.510 kg vs. 20.870 kg, no caso da nota 008).

A fiscalização intimou o contribuinte a apresentar o Livro de Registro de Controle da Produção e Estoques, livro obrigatório nos termos da legislação do IPI, e que possibilitaria a comprovação da efetiva internação e utilização das mercadorias no processo produtivo, entretanto, a empresa apresentou, em seu lugar, tão somente planilhas, que disse estarem em conformidade com a regra do art. 388 do RIPI, que as prevê em substituição ao referido livro.

As planilhas em questão (fls. 11281-11316) registram apenas a movimentação mensal dos estoques, não se prestando, portanto, a comprovar a efetiva internação das mercadorias adquiridas, pois não traz o registro individualizado por nota fiscal de aquisição, e nem possibilita a perfeita apuração do estoque *permanente*, conforme exige o art. 388 do RIFI, para que possa ser dispensada a apresentação do Livro de Registro de Controle da Produção e Estoques.

Em conclusão, evidenciada a inidoneidade dos documentos em questão, e não comprovada a efetiva internação das mercadorias que nelas estão consignadas, afasta-se a proteção alegada sob o manto do adquirente de boa fé, e mantém-se a glosa dos correspondentes custos.

3. Carlos Roberto Domenicis – ME

Trata-se de empresa declarada inapta, pelo fisco federal, por inexistência de fato, com efeitos desde 05/01/2000. No caso, foi realizado trabalho de diligência fiscal, constante no processo administrativo nº 15940.000482/2007-30, no qual restou comprovado que a empresa jamais funcionou no endereço informado, que era de um imóvel residencial, com uma pequena edícula nos fundos do terreno, não possuindo condições físicas mínimas para a operação de uma empresa, quanto mais para a operação de “salgar o couro”. Ademais, a consulta às placas de dois veículos apontados como transportadores das mercadorias revelaram ser uma delas inexistente no cadastro do Renavam, e a outra de um veículo de passeio (Opala). Cópias de alguns documentos relevantes daquele processo encontram-se às fls. 5861-5953.

O fisco estadual também considerou a empresa “não habilitada” a partir de 15/07/2005, data em que a empresa alterou a sua atividade econômica para o comércio de couro (consulta Sintegra, fls. 11328).

As notas emitidas contra a recorrente no período por esta empresa são as de número 000001 a 000010, emitidas entre 25/10/2005 e 17/12/2005. Os pagamentos, em sua quase integralidade, foram feitos a terceiros, por meio de cessão de crédito. Uma parcela, de R\$ 10.000,00, que teria sido paga ao fornecedor, conforme lançamento contábil de 23/12/2005, não teve a documentação de suporte apresentada. De forma sintetizada, estas informações se encontram no quadro demonstrativo elaborado pelo fisco às fls. 11383-11405, no qual se indicam as folhas do processo (numeração do processo físico) onde se encontram os pertinentes documentos.

A defesa gira em torno dos seguintes argumentos: que o Ato Declaratório da RFB somente foi publicado em 01/09/2008, não podendo atingir fatos pretéritos; que a empresa em questão poderia já ter adquirido o couro salgado, pelo que não necessitaria de espaço para armazenar o couro, que o fornecedor se encontrava devidamente “habilitado” junto ao Sintegra, conforme consultas em 09/02/2006, 06/06/2006, 14/06/2006, 15/05/2006, 19/05/2006, 03/07/2006; e que o recebimento e pagamento das mercadorias estaria comprovado pelos documentos acostados (fls. 7676-7753).

À semelhança do quanto exposto nos itens precedentes, e em vista das considerações acima, entendo que o conjunto probatório apresentado pelo fisco é suficiente para demonstrar que os documentos emitidos pelo fornecedor Carlos Roberto Domenicis – ME são inidôneos, enquanto que o conjunto probatório apresentado pela recorrente, em face das

circunstâncias, não é suficiente para caracterizar a sua condição de adquirente de boa fé, pois apenas uma ínfima parte dos pagamentos restou comprovada ter sido feita diretamente ao fornecedor, e a prova da efetiva interinação das mercadorias também restou prejudicada pela não apresentação do Livro de Registro de Controle da Produção e Estoques.

4. Comércio e Transportes Castelo de Serpa Ltda

Os documentos emitidos por esta empresa contra a Vitapelli são documentos falsos, conforme trabalho fiscal realizado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, que verificou que aquela empresa comercializava, por meio de seus documentos reconhecidos como idôneos, outros tipos de produtos para outros contribuintes (5954-5957). A falsidade foi reconhecida com relação aos documentos de numeração entre 000101 e 000150, justamente a numeração que foi, em sua maior parte, destinada à Vitapelli. Confirma-se: 102, 103, 105, 107, 108, 109, 110, 111, 113, 115, 116, 117, 118, 120, 121, 122, 123, 124, 125, 127, 128, 129, 130, 131, 132, 134, 135, 136, 137, 139, 140, 142, 143, 145, 146, 147, 148, 149, 150.

O contribuinte defende-se alegando não ter como saber que os documentos são falsos, e que, ainda que o sejam, o recebimento e pagamento das mercadorias estaria comprovado pelos documentos acostados, e o fornecedor se encontrava devidamente “habilitado” junto ao Sintegra, conforme consultas em 11/04/2005, 24/06/2005, 26/01/2006, e 10/04/2006.

Mais uma vez, os fatos e indícios colacionados pelo fisco desmontam as alegações recursais.

Além de os pagamentos terem sido sistematicamente feitos a terceiros, e não ao fornecedor, houve diversas duplicatas que foram baixadas via conta Caixa, sendo algumas delas após um ano da emissão das respectivas notas fiscais e com desconto, e algumas sem a apresentação de qualquer comprovante, conforme destacou o fisco (fls. 11407-11408, em que menciona as folhas do processo (numeração do processo físico) onde se encontram os pertinentes documentos.

Ademais, destacou ainda o fisco que foram apresentadas pelo contribuinte cópias de documentos de suposta cessão de crédito os quais, embora se refiram a títulos distintos, seriam na verdade um único documento, uma vez que a numeração dos selos notariais apostos nos documentos é a mesma, ou seja, trata-se de um único documento reproduzidos mediante cópia (fls. 375 e 399).

Chama a atenção, ainda, a numeração das notas emitidas (em sequência) para um mesmo destinatário, ao longo de seis meses (entre janeiro e junho de 2005).

Diante de tantas evidências, inadmissível cogitar-se que pudesse o contribuinte ser considerado um adquirente de boa fé, desconhecedor da inidoneidade dos documentos contra ela emitidos pela empresa Comércio e Transportes Castelo de Serpa Ltda.

Deve ser integralmente mantida, portanto, a glosa efetuada.

5. Copelco Componentes p/ Calçados Ltda

À semelhança do fornecedor Arlindo Moreira Campos – Couros, trata-se de empresa na condição de “não habilitada” no Sintegra (com efeitos desde 31/10/2005), em decorrência de trabalho fiscal realizado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, em que se concluiu ser ela inexistente de fato (fls. 5985-5994).

O fisco federal também empreendeu suas próprias diligências com relação a esta empresa, tendo formalizado o processo 15940.000493/2007-42 para a sua inaptidão, cujas peças principais encontram-se reproduzidas às fls. 5958-6002. A empresa nunca manteve qualquer funcionário registrado.

A defesa pugna pela irretroatividade dos efeitos da declaração de inaptidão pelo fisco federal, informa que o fornecedor se encontrava devidamente “habilitado” junto ao Sintegra, conforme consultas em 14/12/2005 e 24/01/2006, e sustenta que o recebimento e pagamento das mercadorias estaria comprovado pelos documentos acostados.

No caso, além de, mais uma vez, os pagamentos terem sido feitos a terceiros (a documentação bancária aponta como favorecidos as pessoas de Manoel Medici de Souza, Curtume Souza, Paraíso Com. Calçados Ltda, Jaudo Henrique, e Frigorífico Vale do Sapucaí), observou ainda o fisco que as cópias das supostas cessões de créditos fornecidas pela autuada teriam indícios de flagrante falsidade, pois, a exemplo do já citado para o fornecedor anterior, a numeração dos selos notariais para o reconhecimento de firma encontra-se repetida em diversos documentos, conforme relaciona o fisco (fls. 11408, em que menciona as folhas — numeração do processo físico — onde se encontram os referidos documentos).

E, ainda, destaca o fisco o curioso fato de os lançamentos contábeis indicarem a baixa de parcelas dos seus débitos para com a fornecedora, a título de descontos obtidos, em datas muito anteriores (até três meses) aos valores debitados a título de pagamento, conforme se pode ver às fls. 7849.

Por oportuno, registre-se ainda que nenhuma das notas fiscais emitidas por este fornecedor foram apresentadas.

Neste contexto, descabido falar-se em adquirente de boa fé, devendo ser integralmente mantida, portanto, a glosa com relação ao fornecedor Copelco Componentes p/ Calçados Ltda.

6. Evair A Ferrarese

Trata-se, igualmente, de empresa na condição de “não habilitada” no Sintegra (com efeitos desde 15/06/2004), em decorrência de trabalho fiscal realizado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, em que se concluiu ser ela inexistente de fato.

Conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 7434-7435) este foi o motivo da glosa efetuada. Mesmo após a apresentação de documentos pelo contribuinte em sede de impugnação, e a conversão em diligência solicitada pela DRJ, limitou-se o fisco a repetir as irregularidades que a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo encontrara naquele fornecedor, apenas acrescentando que a empresa se declarava inativa perante o fisco

federal desde o ano-calendário 2005, e que não possuía empregados registrados, concluindo não haver dúvidas de que a referida pessoa jurídica foi constituída com a finalidade de burlar o fisco.

Diante da singeleza da acusação, não tendo o fisco apontado quaisquer indícios de que o contribuinte poderia ter ciência da condição de inexistência de fato deste fornecedor, e/ou da inidoneidade dos documentos por ele emitidos, entendo que não pode prosperar a glosa efetuada.

7. Gell Comércio de Couros Ltda - EPP

Da mesma forma que o anterior, trata-se de empresa na condição de “não habilitada” no Sintegra (com efeitos desde 27/06/2005), em decorrência de trabalho fiscal realizado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, em que se concluiu ser ela inexistente de fato.

O fisco federal também empreendeu suas próprias diligências com relação a esta empresa, tendo formalizado o processo 15940.000386/2007-91 para a sua inaptidão, cujas peças principais encontram-se reproduzidas às fls. 6011-6085.

Conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 7435-7436) este foi o motivo da glosa efetuada. Mesmo após a apresentação de documentos pelo contribuinte em sede de impugnação, e a conversão em diligência solicitada pela DRJ, limitou-se o fisco a repetir os mesmos termos, e reiterar que a sua inaptidão foi declarada no Ato Declaratório Executivo nº 26, de 29/01/2008, DOU 31/01/2008.

Diante da singeleza da acusação, não tendo o fisco apontado quaisquer indícios de que o contribuinte poderia ter ciência da condição de inexistência de fato deste fornecedor, e/ou da inidoneidade dos documentos por ele emitidos, entendo que não pode prosperar a glosa efetuada.

8. Latino Comércio de Couros Ltda. – EPP

Da mesma forma que os anteriores, trata-se de empresa na condição de “não habilitada” no Sintegra (com efeitos desde 23/12/2004), em decorrência de trabalho fiscal realizado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, em que se concluiu ser ela inexistente de fato, tendo o fisco federal também empreendido suas próprias diligências com relação a esta empresa (processo 15940.000011/2008-11) para a sua inaptidão, que culminou com a publicação do respectivo Ato Declaratório em 19/05/2008.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 7436) este foi o motivo da glosa efetuada, e, verificando-se os documentos ali referidos (fls. 6086-6181), neles não se encontra qualquer menção à participação da recorrente nas irregularidades constatadas. Inclusive, os depoimentos colhidos dão conta de que a empresa efetivamente trabalhava com o comércio de couros.

Neste contexto, não tendo o fisco apontado quaisquer indícios de que o contribuinte poderia ter ciência da condição de inexistência de fato deste fornecedor, e/ou da inidoneidade dos documentos por ele emitidos, entendo que não pode prosperar a glosa efetuada.

9. Marina Vieira da Silva Piracaia – ME

Trata-se também de empresa na condição de “não habilitada” no Sintegra (com efeitos desde 31/12/2003), em decorrência de trabalho fiscal realizado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, em que se concluiu ter ela encerrado suas atividades naquela data, sem nunca ter efetuado uma venda sequer de couro para a Vitapelli, pelo que as notas fiscais emitidas em 2005 acobertariam operações de venda de couros bovinos por terceiros à Vitapelli.

O fisco federal também empreendeu suas próprias diligências com relação a esta empresa, tendo formalizado o processo 15940.000455/2007-67 para a sua inaptdão, cujas peças principais encontram-se reproduzidas às fls. 6182- 6231. O ato declaratório foi publicado em 09/09/2008 e apontou no mesmo sentido do trabalho desenvolvido pela Fazenda Estadual, restando caracterizado que a empresa foi utilizada por terceiros para fraudar o fisco.

A questão é, mais uma vez, saber se os elementos coligidos pelo fisco demonstram que a recorrente teria ciência ou não da inidoneidade dos documentos utilizados.

No caso, além de, mais uma vez, nenhum pagamento ter sido efetuado à própria fornecedora, destaca-se ainda a repetição do nome de diversas outras pessoas físicas e jurídicas também beneficiárias de pagamentos por cessão de créditos de outras fornecedoras já anteriormente citadas e cujas glosas foram por este voto mantidas.

Às fls. 10337 destaca o fisco ainda o fato de as cessões de créditos envolvendo as pessoas cessionárias de Curtume Atalaia, Lacerda Couros, Cisensa (Cifensa) Ltda, Curtume Souza, Frigorífico Bertim Ltda e Manoel Medici de Souza, apresentarem indícios de flagrante falsidade, tendo em vista a continuada repetição do número do selo notarial relativo ao reconhecimento de firma, conforme documentos ali relacionados pelas folhas (numeração do processo físico) onde são encontrados.

Isto explica porque os referidos documentos foram apresentados à fiscalização tão somente por meio de cópias reprográficas simples, sem a apresentação dos documentos originais.

Ademais, destaca ainda o fisco que, na maioria das cessões apresentadas, a data do reconhecimento de firma é anterior à emissão da própria nota fiscal cujo crédito estaria sendo objeto da cessão, o que bem evidencia a falsidade das cessões apresentadas.

Neste contexto, *data maxima venia*, despropositado falar-se em adquirente de boa fé, não sendo minimamente razoável imaginar que pudesse o contribuinte desconhecer a inidoneidade dos documentos contra ela emitidos pela empresa Marina Vieira da Silva Piracaia – ME.

Deve ser integralmente mantida, portanto, a glosa efetuada, posto que documentos manifestamente inidôneos não podem gerar efeitos tributários.

10. Max Comércio de Couros Rio Preto Ltda – ME

Trata-se também de empresa na condição de “não habilitada” no Sintegra (com efeitos desde 17/06/2004), em decorrência de trabalho fiscal realizado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, em que se concluiu ser ela inexistente de fato.

O fisco federal também empreendeu suas próprias diligências com relação a esta empresa (processo 15940.000389/2007-25), que culminou com a publicação, em 31/01/2008, do respectivo Ato Declaratório que a decretou inapta desde 17/06/2004. As peças principais encontram-se reproduzidas às fls. 6232-6335.

Aqui, mais uma vez se verifica a repetição, como cessionárias, de pessoas físicas e jurídicas também beneficiárias de pagamentos por cessões de créditos de outras fornecedoras já aqui referidas, conforme destacou o fisco às fls. 10337-10338. Além disto, novamente se verificam diversas cessões de crédito falsas (repetição, nas cópias simples apresentadas, do mesmo número do selo apostado por ocasião do reconhecimento de firma, não tendo os originais sido apresentados). Também aponta o fisco casos em que a suposta cessão de crédito possui data de reconhecimento de firma anterior à própria emissão das notas fiscais, e casos em que os pagamentos dos “saldos” das notas ocorreram em até mais de um ano após a sua emissão.

Neste contexto, não sendo razoável admitir que o contribuinte pudesse desconhecer a inidoneidade dos documentos contra ela emitidos pela empresa Max Comércio de Couros Rio Preto Ltda, deve ser mantida a glosa dos correspondentes custos, conforme demonstrado às fls. 11383-11405.

11. MJ Aragão Cruz – ME

Trata-se de empresa declarada inapta, pelo fisco federal, com efeitos desde 24/04/2002, data em que alterou seu domicílio para um endereço inexistente, tendo em vista as constatações feitas em trabalho de diligência fiscal (processo nº 15940.000030/2008-39, cujas peças principais encontram-se às fls. 6336-6350), no qual restou comprovado que a empresa estava sendo utilizada por terceiros para fraudar o fisco. O Ato Declaratório foi publicado em 27/03/2008.

Entretanto, o fisco não apontou nenhum indício que permita concluir que a recorrente pudesse ter conhecimento da inexistência de fato deste fornecedor, e/ou da inidoneidade dos documentos por ele emitidos.

Neste contexto, e considerando a aparência de idoneidade das notas fiscais, cujas cópias, autenticadas pelo fisco ante a apresentação dos originais (fls. 651-666), ostentam inclusive carimbos da fiscalização estadual de Minas Gerais (o fornecedor localiza-se na Bahia, e a recorrente, no estado de São Paulo), entendo não poder prosperar a glosa efetuada.

12. Paraíso Comércio de Componentes para Calçados Ltda

Trata-se igualmente de empresa não habilitada perante o Sintegra, e declarada inapta pela RFB, cuja inexistência de fato restou cabalmente comprovada tanto pela fiscalização estadual quanto pela federal, que declararam inidôneos todos os documentos por ela emitidos a partir de 21/03/2005, data de sua abertura. O Ato Declaratório da RFB foi publicado em 08/05/2008.

A defesa, mais uma vez, gira em torno da impossibilidade de retroação dos efeitos do referido Ato Declaratório, do desconhecimento, por parte da recorrente daquela condição, posto que a apuração de eventuais irregularidades daquela empresa incumbe apenas ao fisco, e, para a recorrente, a empresa apresentava-se como “habilitada” perante o Sintegra, e da comprovação do efetivo pagamento e recebimento das mercadorias pelos documentos acostados.

Entretanto, o conjunto probatório trazido pelo fisco desmente a versão de que a recorrente pudesse desconhecer a inidoneidade dos documentos emitidos por esta empresa, não sendo crível que uma empresa do seu porte concordasse em efetuar os pagamentos a terceiros supostos cessionários dos créditos com amparo nos documentos acostados aos autos que lastreariam aquelas supostas cessões.

Além de os pagamentos, mais uma vez, terem sido direcionados a pessoas físicas e jurídicas já conhecidas, por serem também beneficiárias de pagamentos por cessão de créditos de outras fornecedoras (Manoel Medici de Souza, Curtume Souza, Frigorífico Bertim Ltda, Jaudo Henrique, e outros), os próprios documentos das supostas cessões apresentam indícios de flagrante falsidade, conforme destacou o fisco às fls. 11412, onde indica as diversas folhas do processo (numeração física) em que os referidos documentos se encontram.

Para além da ausência da data de emissão das supostas cessões, da ausência de reconhecimento de firma, e da não apresentação dos correspondentes documentos originais, salta aos olhos que diversas daquelas supostas cessões nada mais são do que simples cópias de cópias, ou seja, cópias simples de uma mesma cópia-matriz (da qual já constaria a assinatura do cedente), em que são apenas alterados, nas cópias das cópias, o número da nota fiscal e o valor.

Mantenho, portanto, a glosa efetuada.

13. Silva de Porciúncula Comércio de Couros Ltda - ME

Trata-se de empresa declarada inapta, pelo fisco federal, com efeitos desde 31/03/2005, conforme apurado no processo nº 15940.000020/2008-01, cujas peças principais encontram-se às fls. 6424-6476, tendo sido verificado que a empresa de fato nunca existiu, pelo que foram declarados inidôneos todos os documentos por ela emitidos. O Ato Declaratório foi publicado em 23/09/2008.

A defesa, mais uma vez, gira em torno da impossibilidade de retroação dos efeitos do referido Ato Declaratório, da boa fé da adquirente (recorrente), e da comprovação do efetivo pagamento e recebimento das mercadorias pelos documentos acostados.

Entretanto, o conjunto probatório trazido pelo fisco desmente a versão de que a recorrente pudesse desconhecer a inidoneidade dos documentos emitidos por esta empresa.

Além do direcionamento dos pagamentos a pessoas físicas e jurídicas já anteriormente citadas, também beneficiárias de pagamentos por cessão de créditos de outras fornecedoras (Manoel Medici de Souza, Curtume Souza, e outros), novamente os documentos das supostas cessões apresentam indícios de flagrante falsidade, conforme destacou o fisco às fls. 11413, onde indica as diversas folhas do processo (numeração física) em que os referidos documentos se encontram.

Há cessões amparadas em documentos (simples cópias) contendo a mesma numeração do selo apostado para o reconhecimento de firma, além da apresentação de documentos (também simples cópias) em que a suposta cessão de crédito possui data de reconhecimento de firma anterior à própria emissão das notas fiscais cujo crédito seria cedido.

E, ainda, diversos dos desembolsos efetuados tiveram por base solicitações de cessão de crédito efetuadas por SERGICOUROS COMERCIAL DE COUROS LTDA, tendo por beneficiários terceiros e a própria SERGICOUROS. Neste caso, para comprovação dos pagamentos, foram apresentadas cópias de recibo assinado pela SERGICOUROS e de prováveis cheques emitidos (documentos internos da empresa, denominados “cópias de cheques”), contudo nominais à própria Vitapelli, e emitidos nos meses de junho e julho de 2006, ou seja, 11 meses após a emissão das notas fiscais.

Ante as provas acima referidas, despropositado falar-se em adquirente de boa fé, não sendo minimamente razoável conceber que pudesse o contribuinte desconhecer a inidoneidade dos documentos contra ela emitidos pela empresa Silva de Porcíncula Comércio de Couros Ltda, pelo que deve ser mantida a glosa dos correspondentes custos.

14. WG Couros Ltda

Trata-se de empresa declarada inapta, pelo fisco federal, com efeitos desde 22/05/2001, conforme apurado no processo nº 15940.000022/2008-92, cujas peças principais encontram-se às fls. 6477-6536, tendo sido verificada a inexistência de fato da empresa e declarados inidôneos todos os documentos por ela emitidos. O Ato Declaratório foi publicado em 24/03/2008.

A defesa, mais uma vez, gira em torno da impossibilidade de retroação dos efeitos do referido Ato Declaratório, da boa fé da adquirente (recorrente), e da comprovação do efetivo pagamento e recebimento das mercadorias pelos documentos acostados.

Entretanto, o conjunto probatório trazido pelo fisco desmente a versão de que a recorrente pudesse desconhecer a inidoneidade dos documentos emitidos por esta empresa. Transcrevo trecho do relatório do agente fiscal que aponta a série de anormalidades nas operações com esta empresa, e que constituem, na visão deste relator, o conjunto de indícios sérios, graves, e convergentes, que afastam a possibilidade de se considerar que a recorrente

pudesse ser considerada “adquirente de boa fé” com relação a esta empresa (fls. 11413-11414 — alerte-se que as referências ao número das folhas, na transcrição abaixo, corresponde à numeração física do processo):

“a) Seqüência numérica das notas fiscais escrituradas e valores uniformes;

b) Novamente, o Sr. Manoel Medici de Souza e a Curtume Souza, figuraram, dentre outros, como beneficiários de desembolsos (fls. 1265 a 1269, 1327, 1812 a 1815). É de se destacar que o S. Manoel Medici transferiu créditos para o Curtume Souza (a assinatura aposta no doe de fl. 1267 é do Sr. Manoel Medici) sem constar do citado documento os nomes do cedente e da cessionária. O curioso é a cessão de crédito para a mesma pessoa (fls. 1329 a 1334);

c) Como prova de pagamento foi apresentado também recibo assinado pela Sergicouros Comercial de Couros Ltda., sem encargos, cuja data supera 12 meses da emissão das notas fiscais. Por lado, tem-se que o cheque foi emitido nominalmente à Vitapeli (fls. 825 a 828);

d) Desembolsos anormais a terceiros, mediante apresentação de duplicatas endossadas, com prazo de até 17 meses da emissão da nota fiscal (fl. 942 a 947, 1084 a 1086, 1259, 1260, 1270 a 1274, 1293 a 1297, dentre outros);

e) Baixas efetuadas no decorrer do ano de 2006 via apresentação de duplicatas e cópias de cheques nominais à própria devedora (does de fls. 379 a 381, 495 a 497, 501 a 505, 872 a 874, 944 a 948, 1115 a 1120, 2192, 2193, dentre outros);

f) Baixas contábeis representadas por duplicatas endossadas, cujos créditos ocorreram diretamente na conta "Caixa" (fls. 751, 785, 1157, 9936, 9938 e 9954);

g) Valores debitados no ano de 2006 mediante emissão de cheque nominal à própria devedora e recibo assinado pela Sergicouros (does de fls. 825 a 828);

h) Falta de apresentação de documentação relacionada com valores debitados contabilmente (vide planilhas de fls. 8957 a 8959 e 9249 a 9253).”

Pelo exposto, mantenho a glosa efetuada com relação aos custos correspondentes às notas fiscais emitidas pela empresa WG Couros Ltda.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Tudo o quanto exposto no presente voto com relação ao IRPJ aplica-se de igual modo à CSLL, uma vez que se trata, no caso, de glosa de custos por falta de comprovação, haja vista a inidoneidade da documentação que lhes daria suporte.

Multa qualificada

Argui a recorrente que a multa de 150% não pode prosperar, pois não houve prova de sonegação, fraude ou conluio, cujo ônus é do fisco, e que, ao contrário, restaram comprovadas as operações e a boa-fé da autuada. Ou, noutro giro, que deve ser adotada, em caso de dúvida, a interpretação mais favorável ao acusado, conforme previsto no art. 112 do

A inidoneidade dos documentos emitidos pelas empresas consideradas inaptas/inexistentes de fato foi cabalmente demonstrada pela fiscalização, com relação a todas as quatorze empresas antes individualmente analisadas. Entretanto, não logrou o fisco, com relação a todas elas, demonstrar de modo suficiente, na visão deste relator, que o contribuinte seria sabedor da inidoneidade dos documentos contra ele emitidos por aquelas empresas.

Nesses casos, em que não houve tal demonstração, não apenas a multa qualificada não subsiste, como tampouco a própria infração pode subsistir, conforme já ao norte exposto.

Isto porque, nesses casos, a inidoneidade dos documentos em questão, para fins de glosa dos custos no adquirente, somente poderia ser alegada a partir da publicação do Ato Declaratório expedido pela RFB. Antes desta data, se presumida a boa fé do adquirente, cumpre-lhe comprovar o efetivo pagamento do preço e o recebimento dos bens, e neste contexto, em que pese as deficiências na cabal comprovação do seu recebimento, ante a falta de apresentação de todos os elementos solicitados pelo fisco (em especial, o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque), o fato é que o pagamento do preço, nos casos por este voto exonerados, restou ter sido comprovadamente feito a terceiros. E, se houve pagamentos a terceiros, amparados em cessões de crédito contra as quais, nos específicos casos citados, não levantou a fiscalização qualquer objeção, então ganham força os demais elementos subsidiários apresentados pela recorrente para comprovar o recebimento dos bens, tais como os tickets de pesagem e outros, de modo a se poder concluir, com razoável grau de precisão, que as notas fiscais inidôneas em questão serviram apenas para acobertar legítimas aquisições de couro feitas a outros fornecedores, sem que a empresa adquirente tivesse conhecimento desta situação.

Por outro lado, nos casos em que o fisco reuniu um conjunto probatório suficiente a demonstrar, por meio de indícios graves, precisos, e convergentes, que o contribuinte seria sabedor da inidoneidade dos documentos contra ele emitidos, e, mesmo assim, optou por acatá-los e considerá-los na sua escrita como elementos redutores de seu resultado contábil e fiscal, está demonstrado, no entender deste relator, o evidente intuito de fraude a que alude a lei fiscal para que lhe seja imputada a multa qualificada às correspondentes infrações.

Tampouco assiste razão à recorrente, quando invoca o art. 112 do CTN a seu favor, posto que o destinatário do seu comando é o aplicador da lei — seja o Auditor Fiscal, no momento da autuação, seja o julgador administrativo ou judicial, por ocasião do julgamento — e não há, da parte deste julgador, qualquer dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável às infrações perpetradas pelo contribuinte, ou à sua graduação.

Mantenho, portanto, a multa qualificada com relação às glosas de custos mantidas por este voto.

Multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL

Em decorrência das glosas efetuadas, a fiscalização procedeu ao recálculo das estimativas de IRPJ e CSLL devidas, respeitando a forma de apuração adotada pela recorrente (em 2005, com base em balancete de suspensão ou redução), e, sobre as parcelas das

estimativas acrescidas, lançou a multa isolada de 50%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96. O cálculo está demonstrado no relatório fiscal, às fls. 7443-7445.

A defesa argui a inaplicabilidade da multa isolada de forma cumulativa com a multa de ofício aplicada sobre os mesmos fatos, e que, com a apuração do tributo ao final do exercício, desaparece a base imponible da multa isolada, cabendo tão somente a multa de ofício.

A este respeito já firmei convicção em diversas outros precedentes. Não me seduzem nem sensibilizam as diversas teses que encontraram abrigo no seio do CARF, defendendo, por uma ou outra razão, a insubsistência parcial ou total das referidas multas, quando, na verdade, há expressa disposição legal prevendo a sua aplicação.

A multa isolada aplicada tem o seu fundamento legal no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que possui a seguinte redação (grifos acrescidos):

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

Cediço que a regra de apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real, consoante o art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996, é de períodos de apuração trimestrais.

A apuração anual é uma alternativa oferecida pela Lei nº 9.430, de 1996, a qual, para o seu exercício, requer pagamentos mensais calculados sobre base de cálculo estimada, isto é, determinados mediante a aplicação de diferentes percentuais sobre a receita bruta auferida mensalmente, conforme a atividade econômica praticada.

Exercida a opção por esta forma de apuração, com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou do início de atividade, a pessoa jurídica somente poderá suspender ou reduzir os recolhimentos devidos em cada mês se demonstrar, através de balanços e balancetes mensais, que o valor acumulado já recolhido excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

De se observar que a opção por esta forma de apuração, uma vez exercida, é de caráter irretratável para aquele ano calendário.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, sobressai que a exigência da multa isolada decorre exatamente da falta de recolhimento das estimativas a que se obriga a pessoa jurídica que, por vontade própria, opta pela apuração anual do imposto, e, ainda, que tal exigência não guarda nenhuma consonância com o *quantum* apurado ao final do ano calendário, caso contrário não faria sentido a parte final da alínea b do inciso II do *caput* (“...ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica”).

É preciso ficar claro que o que se está a cobrar do sujeito passivo é a penalidade pelo cometimento de uma infração, e não qualquer imposto ou contribuição que possa, posteriormente, se demonstrar passível de restituição. A circunstância de as estimativas não recolhidas se revelarem, ao final do período de apuração, indevidas, é completamente irrelevante, e não pode servir de fundamento ao afastamento da incidência da norma legal no caso concreto. Aliás, pela própria natureza da sistemática, o normal é que os recolhimentos mensais se materializem a menor ou a maior que o devido, dando azo, respectivamente, ao saldo de imposto a pagar ou ao saldo de imposto a ser restituído ou compensado.

A conclusão que se impõe, portanto, é que as estimativas mensais devidas constituem obrigação autônoma, pois surgem antes mesmo da ocorrência do fato gerador do tributo, que se dá apenas em 31 de dezembro.

Deste modo, a multa isolada imposta legalmente por falta de pagamento das estimativas, por ser independente da apuração de tributo devido na apuração de ajuste, não pode seguir o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, uma vez que não caracteriza constituição de ofício de tributo em substituição ao lançamento por homologação que não teria sido realizado pela pessoa jurídica. Por este motivo, sempre que houver discussão acerca do prazo decadencial, há que se observar que a contagem desse prazo, portanto, deve ser feita de acordo com a regra do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, uma vez que a referida exação somente pode aflorar por meio de lançamento de ofício.

Prosseguindo na análise de mérito, tampouco se constata existir, no dispositivo legal que prevê a discutida penalidade, limitação temporal para o seu lançamento, no sentido de que sua aplicação só poderia ser feita no decorrer do ano em curso. Pelo

contrário, a expressa previsão legal de que o lançamento seja feito mesmo quando apurado resultado fiscal negativo ao final do período de apuração claramente sinaliza para o fato de que a multa isolada pode ser lançada *após* o encerramento do respectivo ano calendário.

Com relação à alegação de que estaria a pessoa jurídica sendo duplamente penalizada por uma única suposta infração, e que, portanto, não poderia haver concomitância da multa isolada com a multa de ofício, cumpre observar que, conforme restou acima exposto, as motivações que dão azo à aplicação de uma e de outra penalidade são completamente distintas, sendo também distintos os seus fundamentos legais (a multa isolada tem por base legal o art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, e a multa de ofício tem por base legal o art. 44, inciso I, e §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430/96).

Além disto, observo serem também distintas as suas bases de cálculo, pois, enquanto a base de cálculo da multa isolada é o valor das estimativas mensalmente devidas, e não recolhidas a tempo próprio, a base de cálculo da multa de ofício é o valor do tributo devido ao final do ano calendário e porventura não recolhido.

As estimativas, ordinariamente, são calculadas com base na aplicação de percentuais sobre a receita bruta da pessoa jurídica. Já o IRPJ e a CSLL devidos ao final do ano são calculados com base no lucro líquido contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas na legislação.

Assim, apenas em circunstâncias muito específicas haverá coincidência de valores entre a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo da multa de ofício. A circunstância de isto eventualmente vir a ocorrer, de qualquer sorte, não autoriza a conclusão de que estaria havendo dupla apenação por uma mesma infração, posto que a motivação e o fundamento legal que amparam cada uma das penalidades impostas permanecem sendo distintos.

Ademais, ainda que se admitisse que, no caso, uma única infração estivesse sendo submetida a duas penalidades distintas, não se vislumbraria, neste fato, qualquer irregularidade ou motivo para cancelamento de uma delas, em prol da outra. Vale dizer, não possui aplicabilidade, no Direito Tributário, o denominado princípio da consunção, existente no Direito Penal, argumento este que também tem sido frequentemente invocado para justificar o cancelamento da multa isolada aplicada.

De fato, são inúmeros os casos na legislação tributária em que uma única infração pode gerar diversas penalidades. Cito apenas um exemplo, para ilustrar o ponto: a exposição à venda de cigarro estrangeiro sem selo de controle acarreta ao infrator a cobrança do imposto sobre produtos industrializados que deixou de ser pago, acrescido da multa de 150%, além da pena de perdimento da mercadoria, e de multa igual ao valor comercial da mercadoria. Neste caso, poder-se-ia dizer que estão sendo impostas três penalidades sobre uma única infração. Vejamos como um caso destes é julgado pela 3ª Seção do CARF:

“CIGARROS NACIONAIS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO, ENCONTRADOS EM SITUAÇÃO IRREGULAR NO PAÍS. Nos termos do artigo 494 do Decreto nº 4.544, de 26 de janeiro de 2002 — RIPI/2002, "será exigido do proprietário do produto encontrado na situação inegular descrita nos arts. 277 e 284, o imposto que deixou de ser pago, aplicando-se-lhe, independentemente de outras sanções cabíveis, a multa de cento e cinquenta por cento de seu valor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 45, inciso II).”

CIGARROS ESTRANGEIROS ENCONTRADOS SEM SELO DE CONTROLE A venda ou a exposição à venda de cigarros estrangeiros sem o selo de controle sujeita a mercadoria à pena de perdimento e o proprietário da mesma à penalidade prevista no art. 33 do Decreto-lei nº 1.593, de 1977, com a redação dada pelo art. 52 da Lei nº 10.637, de 29 de agosto de 2002, qual seja, multa igual ao valor comercial da mercadoria, não inferior a RS 1.000,00 (mil reais).

NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.”

(Acórdão 302-36.775, sessão de 13 de abril de 2005, relatora Elizabeth Emílio de Moraes Chiergatto)

Rejeita-se com isto os argumentos no sentido da impossibilidade de concomitância de multas sobre uma mesma infração (*bis in idem*) e/ou da aplicabilidade do princípio da consunção ao caso.

Tampouco podem ser acatados em sede de julgamento administrativo, quando aventados, os argumentos acerca da abusividade ou confiscatoriedade da penalidade imposta, ou de afronta a outros princípios, como os da razoabilidade e proporcionalidade, pois cediço que o julgador administrativo é mero aplicador da lei ao caso concreto, e dela não se pode afastar, com base em suposta violação a princípios de ordem constitucional. Tal entendimento hoje encontra-se estampado tanto na Súmula CARF nº 2, quanto no art. 62 do atual Regimento Interno do CARF, ambos de observação obrigatória no âmbito deste Colegiado.

Com base no acima exposto, entendo legítimo o lançamento da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL que não tenham sido recolhidas a tempo próprio.

No caso concreto, contudo, em vista do cancelamento de parte das infrações lançadas, há que se proceder ao recálculo das multas aplicadas, tendo por base os quadros constantes às fls. 7443-7445, motivo pelo qual é parcial, também, o provimento dado com relação a este item.

Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário, para cancelar as glosas relativas aos fornecedores Evair A Ferrarese, Gell Comércio de Couros Ltda, Latino Comércio de Couros Ltda, e MJ Aragão Cruz, bem como para ajustar o lançamento relativo às multas isoladas sobre as estimativas de IRPJ e CSLL, em face do cancelamento das referidas glosas.

É como voto.

Documento assinado digitalmente.

JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro RICARDO MAROZZI GREGÓRIO

Na sessão de julgamento deste processo, usei divergir do posicionamento do Ilustre Relator no tocante à concomitância das multas, entendimento que prevaleceu pela maioria dos votos da Turma.

Quanto à matéria, sigo o entendimento majoritário da Câmara Superior de Recursos Fiscais que rejeita a aplicação simultânea da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre a mesma infração, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Nesse sentido, pela clareza da argumentação empreendida, peço vênias para reproduzir trecho, conquanto extenso, do voto proferido pela ilustre Conselheira Karem Jureidini Dias no julgamento realizado em 15/08/2012 (*Acórdão nº 9101-01.455*):

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, *verbis*¹:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.”

¹ Redação Original:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente.

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.”

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. "É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96" (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido."

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

"AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes:

REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido."

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o "pagamento" de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

É bem verdade que melhor seria se a penalidade em comento fosse tratada como uma pena aplicada pela postergação do pagamento de imposto ou contribuição, mas existe regra específica para o caso de ausência de pagamento ou pagamento a menor de antecipação devida de IRPJ e CSLL, sobrepondo-se, portanto, à regra da postergação.

Adotada a premissa de que a imputação da multa isolada tem por fundamento norma primária sancionadora, em cuja hipótese está o descumprimento de obrigação principal, então a multa isolada é prevista para as hipóteses de não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo na forma antecipada. Entendo que não há como se admitir que o valor da antecipação seja, após o encerramento do ano-calendário, um tributo isolado. A antecipação não é inconstitucional, nem ilegal. Isto porque, como o próprio nome enseja, é mera antecipação de tributo – IRPJ e CSLL – apurado de forma definitiva após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração na forma de lucro real anual.

O disposto no artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 veicula norma que estabelece a imputação de penalidade isolada pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, de forma antecipada. Dado o fato do não recolhimento do tributo no prazo estipulado para sua antecipação, deve ser imputada a multa isolada.

No conseqüente desta norma resta claro que, como critério pessoal, tem-se de um lado o contribuinte sujeito ao pagamento da antecipação, de outro a União como sujeito ativo. Como critério quantitativo tem-se o percentual atual de 50% do tributo devido e não pago. Utiliza-se o termo tributo porque a sanção é aplicada sobre o descumprimento de obrigação principal.

Neste passo, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido é o IRPJ e a CSLL, apurados conforme cálculo previsto para antecipação. Já após o encerramento do ano-calendário e apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, não há como negar que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após as adições, exclusões e compensações previstas em lei.

Considerando que o IRPJ e a CSLL são auferidos ao final do ano-calendário, sendo provisório o montante calculado nas antecipações, conclui-se que:

i) Quando a multa isolada é aplicada durante o ano-calendário, a base é o tributo até então apurado, conforme cálculo das antecipações, já que outro não existe a substituí-lo por definitividade naquele momento.

ii) Quando a multa isolada é imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo devido, sem dúvida a hipótese de aplicação é a mesma, falta de recolhimento das antecipações, não obstante, sua base de incidência terá por limite o valor do tributo definitivamente apurado.

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido. Este tributo – IRPJ e CSLL – é aquele apurado conforme cálculo de antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

Neste ponto, peço vênia para novamente transcrever trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no julgamento do recurso nº 105-139.794, já mencionado anteriormente, *verbis*:

“(…) Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário.

Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade.(…)”

Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício – portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos – a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal definitiva – tributo – especialmente porque o mesmo ainda não se quantificou definitivamente porque não concluído o fato gerador. Nestes termos dispõe o *caput* do artigo 15 da Instrução Normativa nº 93/97, *verbis*:

“Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.”

De outra feita, em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, já existe quantificação do tributo devido definitivamente pelos ajustes determinados em legislação de regência, então esta é a limitação ao critério quantitativo da imposição de multa isolada.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *verbis*:

“(...) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisório de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)”. (In: “Multa Agravada em Duplicidade” São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159).

Tampouco é de se questionar esta interpretação com base no fato de que a multa em questão é aplicável até mesmo em casos de apuração de base negativa da CSLL e de prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, conforme dispõe a alínea “b”, do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, anteriormente capitulado no § 1º do citado artigo.

O direito, *in casu*, deve ser analisado à luz da relação de coordenação existente entre a norma veiculada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 e aquela veiculada pelo artigo 39, parágrafo segundo, da Lei nº 8.383/91, *verbis*:

“Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

(...)

§ 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.(...)”

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.488/07, é aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:

(i) Antes da apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, quando a base para a imposição da multa observará um dos seguintes critérios: (i.1) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir da margem setorial (o percentual definido em lei) da receita bruta acumulada; ou (i.2) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir do balanço de redução ou suspensão (neste último caso, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL).

(ii) Após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, somente se ficar constatado que houve parcela daquele tributo devido que deixou de ser paga na forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste. A base para a imposição da multa corresponderá exatamente ao valor da mencionada parcela. Não se admite, por óbvio, que tal base supere o valor do tributo devido apurado.

A impossibilidade de lançamento da multa isolada concomitantemente com a multa proporcional é explicada na sequência do voto:

CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

Por tudo quanto exposto na interpretação da norma que dispõe sobre a multa isolada em razão do não pagamento, ou pagamento a menor de antecipações, conclui-se que esta é devida e calculada sobre a obrigação principal até então apurada. O mesmo ocorre com a multa de ofício que acompanha o lançamento referente à totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser constituído pelo contribuinte, ao final do ano-calendário.

Verifico identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias, pois ambas alcançam o contribuinte – sujeito passivo – e têm por critério material o descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido.

Inevitável, portanto, concluir-se que impor sanção pelo não recolhimento do tributo apurado conforme lançamento de ofício que apura IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário e impor sanção pelo não recolhimento ou recolhimento a menor das antecipações devidas, relativamente aos mesmos tributos, é penalizar o mesmo contribuinte duas vezes por ter deixado de recolher integralmente o tributo devido. Portanto, nestes casos, uma penalidade é excluyente da outra.

Se o que prevalece para fins de quantificação da obrigação principal é o valor decorrente da apuração final, consolidada e definitiva do tributo – justamente porque as antecipações são apurações provisórias do mesmo tributo – também assim deve ser em relação a aplicação das penalidades: prevalece a multa aplicada quando o contribuinte não recolhe o tributo devido em conformidade com a apuração definitiva.

Além disso, é inegável que no caso em análise a aplicação da multa isolada é mera penalização de conduta meio de deixar de recolher tributo, uma vez que, por meio do mesmo lançamento, foi constituída, também, multa de ofício pelo não recolhimento de tributo apurado quando da consolidação da obrigação principal devida no exercício e não constituída/recolhida pelo contribuinte.

Neste ponto vale destacar outro trecho do bem elaborado voto proferido pelo **Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima**, em julgamento já referido, realizado

nesta mesma Turma, a respeito da matéria ora sob análise, tratando do princípio da consunção da conduta-meio pela conduta-fim, *verbis*:

“Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”. (Recurso do Procurador nº 105139.794– Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Rel. Marcos Vinícius Neder de Lima – Sessão de 04/12/2006)

Adicionalmente, vale notar que é possível valorar as duas penalidades e estabelecer qual delas deve ser aplicável porque, em casos como o ora analisado, senão em razão da identidade de critérios pessoal e material das duas penalidades, ou por força da impossibilidade de se apenar conduta meio e conduta fim, também porque a lei que estabelece as referidas multas não determina expressamente que deve haver concomitância.

A lei não estabelece concomitância, não se tratando *in casu* de contradição. E como não há determinação legal de que ambas sejam aplicadas, o que vemos é um caso de aparente contrariedade. Ou seja, há aplicação normativa por excludência, segundo o que se determina a aplicação de uma ou de outra penalidade, a depender do caso, da valoração do bem maior a ser protegido, e das condutas incorridas pelo contribuinte. Se somente houve falta de recolhimento das antecipações esta é a conduta fim. Se, por outro lado, o contribuinte além de não recolher as antecipações, também deixou de constituir/recolher o tributo devido conforme a apuração definitiva, ocorrida após o encerramento do ano-calendário, então aquela é conduta-meio desta que é a conduta-fim.

Destarte, há concomitância se multas isolada e proporcional forem aplicadas como consequência da não antecipação de parcela do tributo devido que também não foi paga no ajuste. Isso ocorre, por exemplo, quando se verifica uma omissão de receita. A receita excluída no cálculo da estimativa é uma etapa preparatória do não pagamento do tributo devido no balanço final do mesmo ano-calendário. O mesmo fenômeno ocorre quando se efetua uma glosa de despesa que havia sido incluída no cálculo da estimativa apurada em balanço de suspensão ou redução. O impacto que a não antecipação causa na apuração do tributo devido é devidamente penalizado pela multa proporcional.

No caso em apreço, a fiscalização lançou as multas isoladas pelo não pagamento das estimativas calculadas com a exclusão dos custos glosados nos balancetes mensais. Esses mesmos custos impactaram a apuração feita pela fiscalização do tributo devido no final do ano-calendário. Trata-se, portanto, de concomitância.

Foram essas as razões porque a Turma Julgadora, por maioria de votos, entendeu por cancelar as multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas.

RICARDO MAROZZI GREGÓRIO - Redator designado.