



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>17227.720034/2020-14</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-007.328 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	QUALITY IN TABACOS INDUSTRIA E COMERCIO DE CIGARROS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA E FAZENDA NACIONAL
<b>RECORRIDA</b>	QUALITY IN TABACOS INDUSTRIA E COMERCIO DE CIGARROS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA E FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Descabe a alegação de cerceamento do direito de defesa quando a Fiscalização oportuniza ao contribuinte, previamente à constituição do crédito tributário, a possibilidade de apresentação de esclarecimentos e provas que poderiam evitar o lançamento fiscal, bem como quando o processo administrativo fiscal se desenvolve com a observância do contraditório e da ampla defesa.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

OMISSÃO DE RECEITAS. VENDAS DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL. COTEJAMENTO ENTRE QUANTIDADES PRODUZIDAS E VENDIDAS. SONEGAÇÃO FISCAL.

A prática reiterada e relevante de omissão de receitas, comprovada pelo cotejamento dos cigarros produzidos a partir de informações do Sistema de Controle e Rastreamento da Produção de Cigarros (Scorpions) e as notas fiscais eletrônicas emitidas, caracterizam omissão de receitas e sonegação fiscal.

LUCRO REAL. DESPESAS INDEDUTÍVEIS. ADIÇÃO.

Comprovada a adição de despesas classificadas como indedutíveis na base de cálculo do lucro real, devem ser cancelados os lançamentos correspondentes à sua glosa.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

DECADÊNCIA. DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Quando no ato de lançamento de ofício resta comprovada hipótese de dolo, fraude ou simulação, a consequência primeira é a vinculante qualificação da multa de ofício (art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996), conforme se verifica no Auto de Infração, e, ato contínuo, implica subsunção das condições delineadas pelo STJ para aplicação da regra decadencial do art. 173, I, do CTN. (REsp. nº 973.733/SC – Repetitivo).

MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO.

Demonstrado que o sujeito passivo agiu dolosamente ao não emitir notas fiscais relativas a setenta por cento dos cigarros produzidos no período fiscalizado, resta caracterizada a intenção de sonegar, sendo aplicável a multa de 150%.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício, e, quanto ao Recurso Voluntário, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em negar-lhe provimento, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

**Rafael Taranto Malheiros** – Presidente

(documento assinado digitalmente)

**Iágaro Jung Martins** – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente o conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva.

**RELATÓRIO**

1. Tratam-se de Recursos Voluntários e De Ofício contra decisão da DRJ08, que julgou parcialmente procedente a impugnação contra lançamento de ofício relativo de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referente aos anos-calendário 2014, 2015 e 2016. O valor principal constituído é de R\$ 147.015.145,36, IRPJ, e R\$ 52.951.372,33, CSLL, com imputação de multa qualificada.
2. A motivação do lançamento, conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.342/1.446), decorre de (i) omissão de receitas com a comercialização de 134.905.450 (cento e trinta e quatro milhões, novecentos e cinco mil e quatrocentos e cinquenta) maços/vintenas de cigarros, constata a partir do cruzamento de informações oriundas do Sistema de Controle e Rastreamento da Produção de Cigarros (Scorpios) e as notas fiscais eletrônicas emitidas e (ii) despesas com baixa de produtos relativo a furto/roubo (23.577.500 maços/vintenas) e descarte por produção em desacordo com as regras da Anvisa (124.350.000 maços/vintenas), sobre esse último ponto, entendeu a Fiscalização ser desarrazoado que em abril de 2016, o sujeito passivo tenha descartado por inobservância das regras da Anvisa o total de e 2.487.000 milheiros de cigarros, simplesmente porque este volume é maior do que toda a produção controlada pelo Scorpios para os anos-calendário de 2014, 2015, até o mês de abril de 2016.
3. O sujeito passivo apresentou impugnação (fls. 1.500/1.541) em que alegou resumidamente o seguinte: Preliminarmente que os lançamentos são nulos por erro na aplicação da regra matriz de incidência, pois os fatos foram determinados de forma presumida; que houve erro dos valores utilizados como base de cálculo; que os valores de perda glosados pela Fiscalização haviam sido adicionados ao IRPJ, conforme e-Lalur AC 2015 e 2016; que inexistente dolo específico para qualificação da multa; que, como resultado da não caracterização do dolo, deve ser aplicada a regra decadencial do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.
4. A DRJ deu provimento parcial à impugnação (fls. 1.737/1.825). Após afastar as arguições de nulidade e decadência, entendeu como caracterizada a omissão de receitas, sobre a qual o sujeito passivo foi devidamente intimado (trinta e quatro vezes) a explicar as divergências entre os sistemas de controle de produção de cigarros e as notas fiscais emitidas; que, embora o sujeito passivo não tenha restado demonstrado com provas hábeis e idôneas a perda de 70% da produção do período auditado e a destruição de maços embalados em desacordo com as regras

da Anvisa por ausência de provas, fato é que tais valores haviam sido adicionados ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real. Sobre a multa qualificada, entendeu a autoridade julgadora de primeira instância por caracterizado o dolo, conforme planilha constante do TVF, onde resta demonstrado o comportamento da autuada ao longo dos diversos anos-calendário. A decisão restou materializada com o seguinte Acórdão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

LANÇAMENTO. REQUISITOS. VALIDADE.

São válidos os lançamentos efetuados com observância aos requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRINCÍPIOS. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INCOMPETÊNCIA.

Descabe apreciar, em sede de contencioso administrativo fiscal, alegações fundadas em inconstitucionalidade de leis, ilegalidade de atos normativos ou violação de princípios que compõem a legislação tributária.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

OMISSÃO DE RECEITAS. VENDAS DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL. RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS. SONEGAÇÃO FISCAL.

A prática reiterada de venda de mercadorias sem emissão de nota fiscal, bem como a falta de recolhimento do imposto incidente na operação e a ausência de informação à administração tributária nas declarações transmitidas caracterizam omissão de receitas e sonegação fiscal.

LUCRO REAL. DESPESAS INDEDUTÍVEIS. ADIÇÃO.

Comprovada a adição de despesas classificadas como indedutíveis na base de cálculo do lucro real, devem ser cancelados os lançamentos correspondentes à sua glosa.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. FRAUDE.

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

4.1. O resultado após o julgamento de primeira instância pode ser resumido com os seguintes quadros, constantes no r. Acórdão:

**IRPJ**

IRPJ - Ano-calendário 2014			
AC 2014	Auto de Infração	Exonerado	Mantido
Principal	7.965.480,00	0,00	7.965.480,00
Multa	11.948.220,00	0,00	11.948.220,00

IRPJ - Ano-calendário 2015			
AC 2015	Auto de Infração	Exonerado	Mantido
Principal	84.147.609,36	27.098.982,14	57.048.627,22
Multa	126.221.414,04	40.648.473,21	85.572.940,83

IRPJ - Ano-calendário 2016			
AC 2016	Auto de Infração	Exonerado	Mantido
Principal	54.902.055,96	3.108,69	54.898.947,27
Multa	82.353.083,94	4.663,03	82.348.420,91

**CSLL**

CSLL - Ano-calendário 2014			
AC 2014	Auto de Infração	Exonerado	Mantido
Principal	2.876.212,80	0,00	2.876.212,80
Multa	4.314.319,20	0,00	4.314.319,20

CSLL - Ano-calendário 2015			
AC 2015	Auto de Infração	Exonerado	Mantido
Principal	30.301.779,36	9.755.633,56	20.546.145,80
Multa	45.452.669,04	14.633.450,34	30.819.218,70

CSLL - Ano-calendário 2016			
AC 2016	Auto de Infração	Exonerado	Mantido
Principal	19.773.380,14	1.119,12	19.772.261,02
Multa	29.660.070,21	1.678,68	29.658.391,53

5. O sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário (fls. 1.864/1.909) em que repisa os argumentos trazidos na impugnação, em especial, em preliminar, que o lançamento se deu com base em presunção de omissão de receitas, sem enquadramento legal e com erro na interpretação da regra matriz de incidência, com violação ao art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 – Processo Administrativo Fiscal (PAF), pois a operação de omissão de receita se materializa com a efetivação das operações de venda e não com base em informações do sistema de controle de produções; que não cabe a produção de prova negativa, pois não obstante a informação do sistema de controle de produção de cigarros, tal fato não é fato gerador do IRPJ e CSLL; que houve erro na quantificação da base de cálculo, cita por exemplo o AC 2014, que a Fiscalização identificou omissão de R\$ 36.287.409,84 (fls. 1.434/1.435) e no TVF consta o valor de R\$ 35.390.400,76 (fls. 1.431/1/432); que a r. decisão acatou apenas o cancelamento das glosas de despesas e não declarou a nulidade do lançamento relativo à omissão de receita; que não ocorreu sonegação que justifique a qualificação da multa; que a multa aplicada tem caráter confiscatório. Ao final, requer o provimento do Recurso Voluntário com o cancelamento da exigência fiscal.

6. É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, Relator.

**Conhecimento – Recurso de Ofício**

7. O Recurso de Ofício foi apresentado em razão de a r. decisão ter exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributo e multa de ofício no valor total de R\$ 92.147.108,76, conforme tabela abaixo:

IRPJ 2015	R\$ 27.098.982,14
Multa de Ofício	R\$ 40.648.473,21
IRPJ 2016	R\$ 3.108,69
Multa de Ofício	R\$ 4.663,02
CSLL 2015	R\$ 9.755.633,56
Multa de Ofício	R\$ 14.633.450,34
CSLL 2016	R\$ 1.119,12
Multa de Ofício	R\$ 1.678,68
Total	R\$ 92.147.108,76

8. O valor total de exoneração é superior ao definido na Portaria MF nº 2, de 2023, que estabelece como limite mínimo para conhecimento o valor de R\$ 15 milhões, nesse sentido, conforme Súmula CARF nº 103, o Recurso de Ofício deve ser conhecido

**Conhecimento – Recurso Voluntário**

9. Conforme petição (fls. 1.845/1.895), o sujeito passivo noticia que interpôs Recurso Voluntário em 09.07.2021 indevidamente no PAF nº 19311.720034/2020-91, em razão de erro escusável pela similitude dos números entre aquele e o presente processo (XXXXX.720034/2020-XX). Reforça a comprovação de erro escusável o fato de constar o número e as razões sobre o lançamento constante no presente processo.

10. O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância em 15.06.2021, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 1.834), dessa forma, o Recurso Voluntário, embora juntado indevidamente ao PAF nº 19311.720034/2020-91, em 09.07.2021, é tempestivo e, por preencher os demais pressupostos processuais, deve ser conhecido.

### **Recurso de Ofício - Mérito**

11. O r. Acórdão cancelou parte da exigência relativa à segunda infração, que se refere a despesas com baixa de produtos em razão de furto/roubo (23.577.500 maços/vintenas) e descarte por produção em desacordo com as regras da Anvisa (124.350.000 maços/vintenas), em razão de que tais valores haviam sido adicionados ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real.

12. Destacam-se os fundamentos utilizados para motivar as conclusões da autoridade julgadora de primeira instância:

De fato, verifica-se que a própria Autoridade tributária relata que as despesas decorrentes de furto/roubo e descarte de mercadorias haviam sido adicionadas na apuração do Lucro Real:

Sobre o mesmo assunto, na Escrituração Contábil Digital - ECD/SPED apresentada pelo Sujeito Passivo, constam os registros dos seguintes lançamentos contábeis a título de perdas/descartes de cigarros:

Data	Cód.Conta Contábil	Conta Contábil	Valor ( Débito)	Histórico	Número Lançamento	Nº Linha
31/12/2015	5341	Perdas por produto impróprio para venda	R\$ 70.780.716,45	PERDAS DE MERCADORIAS EM DESACORDO COM AS NORMAS DA ANVISA CONF COMUNICADO INTERNO ADM 31122015	4WLKQ7PBF	46.664
18/04/2016	5341	Perdas por produto impróprio para venda	R\$ 12.434,80	VR REF NF NUM 423 BAIXA REFERENTE PRODUTOS EM DESACORDO PARA USO CONFORME RDC 14 DE 13082015 EXPEDIDA PELA ANVISA FILIAL ALAGOAS	26Q9S4PUI	20.023

Os valores acima foram registrados no grupo de Outras Despesas, e classificadas como despesas indedutíveis, sendo que o Sujeito Passivo adicionou os valores na apuração do IRPJ, conforme consta no e-Lalur apresentado na Escrituração Contábil Fiscal - ECF/SPED, anos-calendário 2015 e 2016.

Apesar de não influenciar a apuração do IRPJ e da CSLL anos-calendário 2015 e 2016 por terem sido adicionados como despesas indedutíveis, a Fiscalização glosará os valores na apuração do prejuízo fiscal destes períodos.

(...)

Sobre o mesmo assunto, na Escrituração Contábil Digital - ECD/SPED apresentada pelo Sujeito Passivo, constam os registros dos seguintes lançamentos contábeis a título de roubos/furtos de cigarros:

Data	Cód.Conta Contábil	Conta Contábil	Valor ( Débito)	Histórico	Número Lançamento	Nº Linha
14/05/2015	5306	Perdas por furto/roubo	R\$ 10.244.999,87	VALOR REF NF NUM 114 PERDA POR FURTO DE MERCADORIA CONFORME BOLETIM DE OCORRENCIA NUM 0012J150805 PCAL DATA DE 09022015	3Q5QB0391	16.698
08/12/2015	5306	Perdas por furto/roubo	R\$ 27.370.212,31	VALOR REF NF NUM 00343 PERDA POR FURTO DE MERCADORIA CONFORME BO NUM 00121151801 10112015	3Q6719393	44.290

Os valores acima foram registrados no grupo de Outras Despesas, e classificadas como despesas indedutíveis, sendo que o Sujeito Passivo adicionou os valores na apuração do IRPJ, conforme consta no e-Lalur apresentado na Escrituração Contábil Fiscal - ECF/SPED, anos-calendário 2015 e 2016.

Apesar de não influenciar a apuração do IRPJ e da CSLL anos-calendário 2015 e 2016 por terem sido adicionados como despesas indedutíveis, a Fiscalização glosará os valores na apuração do prejuízo fiscal destes períodos.

Assim, os valores de apuração do prejuízo fiscal para os anos-calendário 2014 e 2015, após as glosas efetuadas pela Fiscalização, perfazem os seguintes montantes:

Ano-Calendário	Prejuízo Fiscal apurado pelo Sujeito Passivo*	Valor glosado pela Fiscalização - Descarte de Cigarros	Valor glosado pela Fiscalização - Roubos/Furtos	Valor do Prejuízo Fiscal alterado (R\$)
2015	- 130.999.389,63	70.780.716,45	37.615.212,18	- 22.603.461,00
2016	- 97.006.552,18	12.434,80	-	- 96.994.117,38
* ECF				
Bloco M300 - Demonstração do Lucro Real - Linha 2 - Lucro Líquido antes do IRPJ				
Bloco M350 - Demonstração da Base de Cálculo da CSLL - Lucro Líquido antes da CSLL				

Nos demonstrativos abaixo, verifica-se que as despesas consideradas não comprovadas foram, de fato, glosadas pela Autoridade tributária e utilizadas na apuração dos tributos, mesmo já tendo sido originalmente incluídas na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL a título de despesas indedutíveis:

Base de Cálculo do IRPJ - Fiscalização			
1	Ano-calendário	2015	2016
2	Lucro Líquido antes do IRPJ	- 130.999.389,63	- 97.006.552,18
3	<b>Adições Desp Não Dedutíveis</b>	<b>110.215.252,68</b>	<b>894.543,61</b>
4	Lucro Real	- 20.784.136,95	- 96.112.008,57
5	<b>Glosa de Despesas</b>	<b>108.395.928,63</b>	<b>12.434,80</b>
6	Omissão de Receitas	249.074.645,82	315.803.797,65
7	Soma das Infrações	357.470.574,45	315.816.232,45
8	<b>Base de Cálculo Fiscalização</b>	<b>336.686.437,50</b>	<b>219.704.223,88</b>

Diante do exposto, constata-se que os lançamentos devem ser revistos para excluir as glosas de despesas não comprovadas, por já terem sido adicionadas nas bases de cálculos originalmente apuradas pelo sujeito passivo:

<b>Ano-Calendário 2014</b>	<b>TVF</b>	<b>Julgamento</b>
Lucro Líquido antes do IRPJ	- 3.948.569,99	- 3.948.569,99
Adições Desp Não Dedutíveis	689.230,59	689.230,59
Lucro Real	- 3.259.339,40	- 3.259.339,40
<b>Glosa de Despesas</b>	-	-
Omissão de Receitas	36.287.409,84	36.287.409,84
Soma das Infrações	36.287.409,84	36.287.409,84
Comp. de Prej. períodos anteriores	- 1.070.150,39	- 1.070.150,39
<b>Base de Cálculo IRPJ</b>	<b>31.957.920,05</b>	<b>31.957.920,05</b>

  

<b>Ano-Calendário 2015</b>	<b>TVF</b>	<b>Julgamento</b>
Lucro Líquido antes do IRPJ	- 130.999.389,63	- 130.999.389,63
Adições Desp Não Dedutíveis	110.215.252,68	110.215.252,68
Lucro Real	- 20.784.136,95	- 20.784.136,95
<b>Glosa de Despesas</b>	<b>108.395.928,63</b>	-
Omissão de Receitas	249.074.645,82	249.074.645,82
Soma das Infrações	357.470.574,45	249.074.645,82
<b>Base de Cálculo IRPJ</b>	<b>336.686.437,50</b>	<b>228.290.508,87</b>

  

<b>Ano-Calendário 2016</b>	<b>TVF</b>	<b>Julgamento</b>
Lucro Líquido antes do IRPJ	- 97.006.552,18	- 97.006.552,18
Adições Desp Não Dedutíveis	894.543,61	894.543,61
Lucro Real	- 96.112.008,57	- 96.112.008,57
<b>Glosa de Despesas</b>	<b>12.434,80</b>	-
Omissão de Receitas	315.803.797,65	315.803.797,65
Soma das Infrações	315.816.232,45	315.803.797,65
<b>Base de Cálculo IRPJ</b>	<b>219.704.223,88</b>	<b>219.691.789,08</b>

13. De fato, havendo comprovação de que os valores registrados como despesas/custos não passíveis de dedução pela legislação do IRPJ foram adicionados espontaneamente pelo sujeito passivo, de tal forma, que tais valores não influenciaram a apuração do IRPJ e da CSLL anos-calendário 2015 e 2016, correta as conclusões do r. Acórdão.

#### **Recurso Voluntário – Preliminar de nulidade do lançamento**

14. A Recorrente alega nulidade do lançamento, que, no seu entender, deu-se com base em presunção de omissão de receitas, sem enquadramento legal e com erro na interpretação da regra matriz de incidência, com violação ao art. 10 do PAF. Nessa linha, defende que a omissão de receita se materializa com a efetivação das operações de venda e não com base em informações do sistema de controle de produções. Em resumo, pugna que a informação do sistema de controle de produção de cigarros não é fato gerador do IRPJ e CSLL.

15. Conforme se verifica no TVF (fls. 1.342/1.446) a omissão de receitas foi identificada a partir do cotejamento entre as quantidades de cigarros produzidos, aferidas com base nos quantitativos fornecidos pelo Sistema de Controle e Rastreamento da Produção de Cigarros (Scorpios), e as quantidades de cigarros constantes nas notas fiscais eletrônicas de venda.

16. O art. 59 do PAF disciplina as hipóteses de nulidade:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

17. Não se verifica que, no caso, nenhuma das duas hipóteses de nulidade, em especial qualquer ato que tenha preterido o direito de defesa.

18. A lei determina que a produção de cigarros será objeto de monitoramento, destinado a aferir as quantidades produzidas a partir de medição efetuada por equipamentos contadores de produção, instalados nas linhas de produção dos estabelecimentos industriais fabricantes de cigarros (art. 27 e 28 da Lei nº 11.488, de 2007).

19. Com base nas informações do Scorprios, a Fiscalização identificou a comercialização de 134.905.450 (cento e trinta e quatro milhões, novecentos e cinco mil e quatrocentos e cinquenta) maços/vintenas de cigarros sem a emissão de nota fiscal no mesmo período, conforme as seguintes planilhas:

Meses	Produção controlada SCORPIOS	Notas Fiscais de Vendas - Sped Contribuições	Divergências
jan/14	1.513.658	1.753.500	-239.842
fev/14	2.749.026	2.272.000	477.026
mar/14	2.494.120	1.800.000	694.120
abr/14	1.731.851	528.500	1.203.351
mai/14	2.474.432	1.591.500	882.932
jun/14	1.885.990	1.645.000	240.990
jul/14	2.461.358	1.627.000	834.358
ago/14	3.245.999	2.613.500	632.499
set/14	5.046.945	2.089.500	2.957.445
out/14	1.992.534	627.500	1.365.034
nov/14	1.319.667	1.152.800	166.867
dez/14	1.282.894	1.035.000	247.894
Total	28.198.474	18.735.800	9.462.674

Meses	Produção controlada SCORPIOS	Notas Fiscais de Vendas - Sped Contribuições	Divergências
jan/15	1.696.073	548.500	1.147.573
fev/15	1.285.074	642.250	642.824
mar/15	2.542.561	551.500	1.991.061
abr/15	447.470	372.000	75.470
mai/15	2.579.415	348.500	2.230.915
jun/15	6.134.598	477.000	5.657.598
jul/15	7.867.719	1.167.500	6.700.219
ago/15	9.564.587	1.099.050	8.465.537
set/15	8.637.705	968.000	7.669.705
out/15	7.885.183	1.121.500	6.763.683
nov/15	8.145.756	1.872.050	6.273.706
dez/15	8.188.970	795.000	7.393.970
Total	64.975.111	9.962.850	55.012.261

Meses	Produção controlada SCORPIOS	Notas Fiscais de Vendas - Sped Contribuições	Divergências
jan/16	7.915.609	757.500	7.158.109
fev/16	5.977.455	1.502.000	4.475.455
mar/16	8.307.413	1.877.500	6.429.913
abr/16	6.440.443	2.173.550	4.266.893
mai/16	8.860.086	1.538.000	7.322.086
jun/16	8.762.930	3.128.500	5.634.430
jul/16	7.928.659	3.109.000	4.819.659
ago/16	10.161.883	3.394.750	6.767.133
set/16	8.932.996	3.542.280	5.390.716
out/16	9.339.050	2.586.500	6.752.550
nov/16	8.739.059	3.024.560	5.714.499
dez/16	8.293.662	2.594.590	5.699.072
<b>Total</b>	<b>99.659.245</b>	<b>29.228.730</b>	<b>70.430.515</b>

20. Durante o procedimento de fiscalização, o sujeito passivo foi intimado em 34 oportunidades (fls. 2/524) para, entre outras coisas apresentar a destinação dos cigarros que efetivamente foram produzidos e para os quais não foram emitidas as respectivas notas fiscais de saída. Em todas as oportunidades, nada informou de maneira a demonstrar comprovadamente o destino que teria dado à parte da produção controlada que não foi comercializada. Se nada alegou, por óbvio nada tinha a comprovar.

21. Sobre a inexistência de cerceamento do direito de defesa quando o sujeito passivo é intimado durante o procedimento de fiscalização ou no momento da ciência do lançamento, cita-se os seguintes julgados deste CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004, 2005, 2006

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Descabe a alegação de cerceamento do direito de defesa quando a Fiscalização oportuniza ao contribuinte, previamente à constituição do crédito tributário, a possibilidade de apresentação de esclarecimentos e provas que poderiam evitar o lançamento fiscal, bem como quando o processo administrativo fiscal se desenvolve com a observância do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão nº 2801-003.568, sessão 17.07.2014, relator Marcelo Vasconcelos de Almeida)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. ARTS. 10 E 59 DO PAF. ART. 142 CTN. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

O Auto de Infração lavrado por autoridade competente, com a indicação expressa das infrações imputadas ao sujeito passivo e das respectivas fundamentações, constitui instrumento legal e hábil à exigência do crédito tributário.

Todos os fatos observados pelo Fisco foram cuidadosamente relatados no Termo de Verificação Fiscal construído como parte integrante do auto de infração do qual tomou ciência a autuada e os contestou com fartos argumentos de direito. Higidez que afasta sua nulidade à luz dos arts. 10 e 59 do PAF e 142 do CTN.

(Acórdão nº 3201-006.649, sessão 18.07.2020, relator Paulo Roberto Duarte Moreira)

22. Tão pouco se sustenta a arguição de ausência de fundamentação legal, visto que o TVF é didático ao citar a legislação aplicável. Destaca-se, nesse ponto, o art. 283 do então Regulamento do Imposto sobre a Renda, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99):

Art. 283. Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação (Lei nº 8.846, de 1994, art. 2º).

23. Dessa forma, tenho sido franqueado ao sujeito passivo durante o procedimento de fiscalização diversas oportunidades para se manifestar sobre as divergências entre as quantidades efetivamente produzidas e aquelas constantes nas notas fiscais de venda, bem como tendo o Termo de Verificação Fiscal indicado a legislação aplicável ao lançamento, afasta-se a arguição preliminar de nulidade do ato de lançamento.

### ***Recurso Voluntário – Mérito***

#### ***a) Omissão de receitas***

24. Quanto ao mérito, o sujeito passivo alega que o lançamento se deu com base em presunção e que não restou demonstrada a omissão de receita, pois as informações do sistema de controle de produções não é fato gerador do IRPJ e da CSLL e que lhe compete produzir prova negativa. Também alegou erro na quantificação da base de cálculo.

25. Preliminarmente, registre-se que os fabricantes de cigarros estão obrigados a manter registro especial junto à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), conforme art. 1º do Decreto-lei nº 1.593, de 1977:

Art. 1º A fabricação de cigarros classificados no código 2402.20.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 2.092, de 10 de dezembro de 1996, será exercida exclusivamente

pelas empresas que, dispondo de instalações industriais adequadas, mantiverem registro especial na Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º As empresas fabricantes de cigarros estarão ainda obrigadas a constituir-se sob a forma de sociedade e com o capital mínimo estabelecido pelo Secretário da Receita Federal. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 2º A concessão do registro especial dar-se-á por estabelecimento industrial e estará, também, na hipótese de produção, condicionada à instalação de contadores automáticos da quantidade produzida e, nos termos e condições a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, à comprovação da regularidade fiscal por parte: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

I - da pessoa jurídica requerente ou detentora do registro especial; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

II - de seus sócios, pessoas físicas, diretores, gerentes, administradores e procuradores; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

III - das pessoas jurídicas controladoras da pessoa jurídica referida no inciso I, bem assim de seus respectivos sócios, diretores, gerentes, administradores e procuradores. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

[...]

26. Os cigarros são produtos cuja selagem é obrigatória, nos termos do art. 46 da Lei nº 4.502, de 1964:

Art. 46. O regulamento poderá determinar, ou autorizar que o Ministério da Fazenda, pelo seu órgão competente, determine a rotulagem, marcação ou numeração, pelos importadores, arrematantes, comerciantes ou repartições fazendárias, de produtos estrangeiros cujo controle entenda necessário, bem como prescrever, para estabelecimentos produtores e comerciantes de determinados produtos nacionais, sistema diferente de rotulagem, etiquetagem obrigatoriedade de numeração ou aplicação de selo especial que possibilite o seu controle quantitativo.

§ 1º Revogado pela Lei nº 12.995, de 2014.

§ 2º A falta de rotulagem ou marcação do produto ou de aplicação do selo especial, ou o uso de selo impróprio ou aplicado em desacordo com as normas regulamentares, importará em considerar o produto respectivo como não identificado com o descrito nos documentos fiscais; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 3º O regulamento disporá sobre o controle dos selos especiais fornecidos ao contribuinte e por ele utilizados, **caracterizando-se, nas quantidades correspondentes:** (Incluído pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

a) **como saída de produtos sem a emissão de nota-fiscal, a falta que for apurada no estoque de selos;** (Incluído pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

b) como saída de produtos sem a aplicação do selo, o excesso verificado. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

§ 4º Em qualquer das hipóteses das alíneas a e b , do parágrafo anterior, além da multa cabível, será exigido o respectivo imposto, que, no caso de produtos de diferentes preços, será calculado com base no de preço mais elevado da linha de produção, desde que não seja possível identificar-se o produto e o respectivo preço a que corresponder o selo em excesso ou falta. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966) (g.n.)

27. Diante de um cenário de desenvolvimento tecnológico, foi instituído o Sistema de Controle e Rastreamento da Produção de Cigarros (Scorpios), conforme art. 1º do Decreto-lei nº 1.593, de 1977, e art. 27 e art. 28 da Lei nº 11.488, de 2007:

Decreto-lei nº 1.593, de 1977:

Art. 1º A fabricação de cigarros classificados no código 2402.20.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 2.092, de 10 de dezembro de 1996, será exercida exclusivamente pelas empresas que, dispondo de instalações industriais adequadas, mantiverem registro especial na Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

[...]

§ 2º A concessão do registro especial dar-se-á por estabelecimento industrial e estará, também, na hipótese de produção, condicionada à instalação de contadores automáticos da quantidade produzida e, nos termos e condições a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, à comprovação da regularidade fiscal por parte: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 27. Os estabelecimentos industriais fabricantes de cigarros classificados na posição 2402.20.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, excetuados os classificados no Ex 01, estão obrigados à instalação de equipamentos contadores de produção, bem como de aparelhos para o controle, registro, gravação e transmissão dos quantitativos medidos na forma, condições e prazos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Vide Lei nº 12.402, de 2011) § 1º Os equipamentos de que trata o caput deste artigo deverão possibilitar, ainda, o controle e o rastreamento dos produtos em todo o território nacional e a correta utilização do selo de controle de que trata o art. 46 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, com o fim de

identificar a legítima origem e reprimir a produção e importação ilegais, bem como a comercialização de contrafações.

Art. 28. Os equipamentos contadores de produção de que trata o art. 27 desta Lei deverão ser instalados em todas as linhas de produção existentes nos estabelecimentos industriais fabricantes de cigarros, em local correspondente ao da aplicação do selo de controle de que trata o art. 46 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.

28. Como se vê, o setor de cigarros é objeto de controle fiscais especiais que visam justamente ampliar o grau de conformidade tributária. Desde 1964, existe a presunção absoluta de omissão de receitas pela não emissão de notas fiscais quando se identificar falta no estoque de selos de controle (art. 46, § 3º, da Lei nº 4.502, de 1964).

29. O Scorprios é composto por equipamentos contadores de produção, para o controle, registro, gravação e transmissão dos quantitativos medidos pela RFB (art. 2º da IN RFB nº 769, de 2007). É o Scorprios que faz a leitura, validação e ativação dos selos de controle na linha de produção dos fabricantes (item 2.4. do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 60, de 2016)<sup>1</sup>.

30. Em resumo, as informações do Scorprios resumem os quantitativos de selos aplicados e por essa razão já haveria a subsunção para aplicação da presunção prevista no art. 46, § 3º, da Lei nº 4.502, de 1964.

31. Todavia, ainda que não houvesse a remissão ao referido dispositivo, durante o procedimento de fiscalização restou demonstrado que a Recorrente produziu 134.905.450 (cento e trinta e quatro milhões, novecentos e cinco mil e quatrocentos e cinquenta) maços/vintenas de cigarros sem que houve emissão de notas fiscais eletrônicas.

---

<sup>1</sup> 2.4 Produtos destinados ao mercado doméstico – Selo Físico

No caso de cigarros destinados ao mercado doméstico, o fabricante deverá aplicar os selos físicos nas carteiras e, posteriormente, o SCORPIOS deverá ler, validar e ativá-los nas dependências do fabricante.

O SCORPIOS deverá consolidar as informações associadas aos selos com os seguintes dados em modo online: nome do fabricante; data e hora da aplicação e validação do selo; linha de produção e marca do produto e em modo offline: data de codificação, classe fiscal e número de série.

2.5 Controle numérico da produção

O sistema deverá ser capaz de garantir a contagem integral e fidedigna da produção de cigarros de forma independente do controle do fabricante;

Os produtos não identificados deverão ser igualmente contabilizados e codificados pelo SCORPIOS como “não identificado”.

32. Ressalta-se ainda que o sujeito passivo foi intimado a apresentar documentação que afastasse a presunção de que parte relevante da sua produção foi objeto de alienação sem emissão de documento fiscal. Destacam-se as seguintes intimações, conforme TVF:

III.8 - Falta de apresentação de Livro de Registro de Entrada e Saída do Selo de Controle e livros ou fichas de controle de estoques:

Através do Termo de Intimação Fiscal nº 12, de 31/10/2018, o Sujeito Passivo foi intimado a apresentar, no prazo de 05 (cinco) dias, os livros ou fichas de controle de estoque dos selos, e livros ou fichas de controle de estoques, tanto da produção quanto da comercialização de cigarros, da matriz e das filiais, sendo que decorrido o prazo, o Sujeito Passivo não atendeu a estes itens da Intimação.

Através do Termo de Intimação Fiscal nº 14, de 11/12/2018, o Sujeito Passivo foi intimado a apresentar, no prazo de 05 (cinco) dias, cópia, em formato digital, do Livro Registro de Entrada e Saída do Selo de Controle, de que trata o art. 467 do Decreto nº 7.212 de 15/06/2010 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 56, § 1º), referente aos anos-calendário 2014, 2015, 2016 e 2017, bem como livros ou fichas de controle/registro da produção, estoque, movimentação, comercialização, entrada e saída de cigarros, tanto da matriz, quanto das filiais, referente aos anos-calendário 2014, 2015, 2016 e 2017, sendo que tais documentos já haviam sido solicitados através do Termo de Intimação Fiscal nº 12 de 13/11/2018, itens "V.b" e "V.c", e não foram cumpridos pelo Sujeito Passivo, sendo que decorrido o prazo, mais uma vez o Sujeito Passivo não atendeu a Intimação.

Através do Termo de Intimação Fiscal nº 16, de 20/02/2019, o Sujeito Passivo foi intimado a apresentar, no prazo de 05 (cinco) dias, cópia, em formato digital, do Livro Registro de Entrada e Saída do Selo de Controle, de que trata o art. 467 do Decreto nº 7.212 de 15/06/2010 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 56, § 1º), referente aos anos-calendário 2014, 2015, 2016 e 2017, bem como livros ou fichas de controle/registro da produção, estoque, movimentação, comercialização, entrada e saída de cigarros, tanto da matriz, quanto das filiais, referente aos anos-calendário 2014, 2015, 2016 e 2017, sendo que tais documentos já haviam sido solicitados através do Termo de Intimação Fiscal nº 12 de 13/11/2018, e do Termo de Intimação Fiscal nº 14 de 11/12/2018, e não foram cumpridos pelo Sujeito Passivo, sendo que decorrido o prazo, mais uma vez o Sujeito Passivo não atendeu a Intimação.

Através do Termo de Intimação Fiscal nº 20, de 06/05/2019, o Sujeito Passivo foi intimado a apresentar, no prazo de 05 (cinco) dias, cópia, em formato digital, do Livro Registro de Entrada e Saída do Selo de Controle, de que trata o art. 467 do Decreto nº 7.212 de 15/06/2010 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 56, § 1º), referente ao ano-calendário 2018, bem como livros ou fichas de controle/registro da produção, estoque, movimentação, comercialização, entrada e saída de cigarros, tanto da matriz, quanto das filiais, referente ao ano-calendário 2018, sendo que decorrido o prazo, mais uma vez o Sujeito Passivo não atendeu a Intimação.

Através do Termo de Intimação Fiscal nº 24, de 03/09/2019, o Sujeito Passivo foi intimado a apresentar, no prazo de 05 (cinco) dias, cópia, em formato digital, do Livro Registro de Entrada e Saída do Selo de Controle, de que trata o art. 467 do Decreto nº 7.212 de 15/06/2010 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 56, § 1º), referente aos anos-calendário 2014 a 2018, bem como livros ou fichas de controle/registro da produção, estoque, movimentação, comercialização, entrada e saída de cigarros, tanto da matriz, quanto das filiais, referente aos anos-calendário 2014 a 2018, sendo que decorrido o prazo, mais uma vez o Sujeito Passivo não atendeu a Intimação.

Através do Termo de Intimação Fiscal nº 25, de 03/09/2019, o Sujeito Passivo foi intimado a apresentar, no prazo de 05 (cinco) dias, cópia, em formato digital, do Livro Registro de Entrada e Saída do Selo de Controle, de que trata o art. 467 do Decreto nº 7.212 de 15/06/2010 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 56, § 1º), referente aos anos-calendário 2014 a 2018, sendo que decorrido o prazo, mais uma vez o Sujeito Passivo não atendeu a Intimação.

Portanto, constata-se que o Sujeito Passivo deixou de atender a diversas Intimações Fiscais, de forma reiterada e injustificada, demonstrando total falta de interesse e recusando-se a apresentar os documentos que comprovem a movimentação dos estoques dos selos de controle (Livro Registro de Entrada e Saída do Selo de Controle, de que trata o art. 467 do Decreto nº 7.212 de 15/06/2010, e § 1º do artigo 56 da Lei nº 4.502 de 1.964), bem como dos estoques de cigarros produzidos, com a movimentação dos volumes entre as filiais, e as quantidades comercializadas.

33. Dessa forma, conforme planilhas já referidas por ocasião da análise de arguição de nulidade, resta demonstrado que a Recorrente deixou de emitir notas fiscais de venda relativa a 134.905.450 (cento e trinta e quatro milhões, novecentos e cinco mil e quatrocentos e cinquenta) de maços/vintenas de cigarros nos anos-calendário de 2014 a 2016.

34. Outro aspecto de insurgência da Recorrente, que alega nulidade material do lançamento, diz respeito à quantificação da base de cálculo para fins do lançamento. Aduz que a Fiscalização considerou como omissão no AC 2014 o valor de R\$ 36.287.409,84 (fls. 1.434/1.435 do TVF) e em outro momento o valor de R\$ 35.390.400,76 (fls. 1.431/1.432 do TVF), esse último valor obtido a partir da aplicação do preço-médio de R\$ 3,74.

35. A autoridade julgadora de primeira instância, assim se pronunciou sobre esse ponto:

Em primeiro lugar, esclareça-se que alegado erro, referente à demonstração mensal dos valores de omissão de receitas do período fiscalizado, constitui-se em inexatidão material e, caso confirmado, é passível de revisão, ajustando-se o

crédito tributário correspondente, devendo ser considerada improcedente a arguição de nulidade suscitada na impugnação.

Entretanto, verifica-se que o erro apontado pela defesa não afetou a base de cálculo apurada pela Autoridade fiscal, pois ocorreu apenas na tabela de fl. 1432, que apresenta a demonstração mensal dos valores apurados a título de omissão de receitas no ano-calendário de 2014.

Isso porque, conforme tabela corrigida abaixo, não foi apurada omissão de receitas no período de janeiro de 2014 e, portanto, a célula correspondente não deveria afetar o somatório final (R\$0,00):

Meses	Produção controlada SCORPIOS	Notas Fiscais de Vendas - Sped Contribuições	Ajustes Baixas de Estoques	Divergências Apuradas	Preço Médio de Vendas	Valor Mensal de Omissão de Receitas
jan/14	1.513.658	1.753.500	-	-239.842	3,74	R\$ 0,00
fev/14	2.749.026	2.272.000	-	477.026	3,74	R\$ 1.784.077,24
mar/14	2.494.120	1.800.000	-	694.120	3,74	R\$ 2.596.008,80
abr/14	1.731.851	528.500	-	1.203.351	3,74	R\$ 4.500.532,74
mai/14	2.474.432	1.591.500	-	882.932	3,74	R\$ 3.302.165,68
jun/14	1.885.990	1.645.000	-	240.990	3,74	R\$ 901.302,60
jul/14	2.461.358	1.627.000	-	834.358	3,74	R\$ 3.120.498,92
ago/14	3.245.999	2.613.500	-	632.499	3,74	R\$ 2.365.546,26
set/14	5.046.945	2.089.500	-	2.957.445	3,74	R\$ 11.060.844,30
out/14	1.992.534	627.500	-	1.365.034	3,74	R\$ 5.105.227,16
nov/14	1.319.667	1.152.800	-	166.867	3,74	R\$ 624.082,58
dez/14	1.282.894	1.035.000	-	247.894	3,74	R\$ 927.123,56
<b>Total</b>	<b>28.198.474</b>	<b>18.735.800</b>		<b>9.462.674</b>		<b>R\$ 36.287.409,84</b>

Ainda que o somatório da tabela com os demonstrativos mensais apresente erro constata-se que, na apuração da base de cálculo do IRPJ, foram utilizados os valores corretos:

Base de Cálculo do IRPJ - Fiscalização							
AC	Lucro Líquido antes do IRPJ	Adições (Despesas Operacionais não dedutíveis)	Lucro Real - Base de Cálculo apurada pelo Sujeito Passivo	Glosas de despesas não comprovadas	Omissões de Receitas apuradas pela Fiscalização	Compensação de Prejuízos períodos anteriores	Base de Cálculo Anual do IRPJ
2014	3.948.569,99	689.230,59	- 3.259.339,40	-	36.287.409,84	- 1.070.150,39	31.957.920,05
2015	130.999.389,63	110.215.252,68	- 20.784.136,95	108.395.928,63	249.074.645,82	-	336.686.437,50
2016	97.006.552,18	894.543,61	- 96.112.008,57	12.434,80	315.803.797,65	-	219.704.223,88

36. Como se verifica, o valor considerado para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL foi utilizado o valor correto, portanto, não há de falar em erro material na determinação da base de cálculo do lançamento.

#### **b) Multa qualificada**

37. Por fim, alega a Recorrente que não ocorreu sonegação que justifique a qualificação da multa; que a multa aplicada tem caráter confiscatório.

38. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece a multa qualificada nos seguintes casos:

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

[...]

§ 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 2007).

39. Por sua vez, os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, tratam, respectivamente de sonegação, fraude e conluio. Vide a redação dos referidos dispositivos:

Art. 71. Sonegação é toda **ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar**, total ou parcialmente, **o conhecimento por parte da autoridade fazendária**:

**I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;**

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

40. O sujeito passivo omitiu receitas relativa a setenta por cento da produção de cigarros nos anos-calendário 2014 a 2016. Durante o período fiscalizado o contribuinte emitia notas fiscais de transferência para suas filias e parte da produção era devolvida a matriz, com o objetivo de atenuar as quantidades produzidas (aferidas pelo sistema Scorpions) e as quantidades constantes nas notas fiscais emitidas.

41. Sobre esse ponto, destaca-se o seguinte excerto do TVF:

III-6: - Transferências fictícias da produção de cigarros da Matriz para as Filiais:

Analisando a sistemática de funcionamento operacional do Sujeito Passivo, constatamos que o estabelecimento matriz (indústria) transfere praticamente toda a produção de cigarros para as filiais.

Ocorre, que as filiais efetivamente comercializam, com emissão de notas fiscais, pequeno percentual dos volumes recebidos da matriz, sendo que parte da produção é transferida de volta para a matriz, parte é transferida para outras filiais, e parte da produção simplesmente não se tem notícia.

Conforme tabelas acima, para o período de 01/01/2014 a 31/12/2016, apenas 30% (trinta por cento) do volume total de cigarros controlados pelo Sistema

SCORPIOS foi comercializado, ou seja, de um total produzido de 192.832.830 de maços/vintenas, o Sujeito Passivo efetivamente comercializou 57.927.380 maços/vintenas, com a emissão das respectivas notas fiscais de vendas.

Ressaltamos que em diversas ocasiões o Sujeito Passivo foi intimado com vistas a esclarecer sobre o destino dado à parte da produção controlada que não foi comercializada, mas não apresentou nenhuma justificativa aceitável para as diferenças.

Ao transferir a produção de cigarros da matriz para as filiais, o Sujeito Passivo emite uma nota fiscal de transferência, CFOP 5408 ou 6.408 - Transferência de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, destacando o IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados sobre a operação.

Entretanto, sobre as transferências não incidem as Contribuições para o PIS/Pasep e a COFINS, como também IRPJ e CSLL. Da mesma forma, o imposto estadual ICMS fica suspenso na operação de transferência.

**Assim, o Sujeito Passivo movimenta seus estoques de produtos entre as filiais pelo País, sem recolhimento de tributos. E as filiais, comercializam sem a emissão dos respectivos documentos fiscais, caracterizando omissão de receitas.**

Neste ponto e apenas a título de esclarecimento, observamos que em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 27, na data de 26/02/2020 o Sujeito Passivo informa que “À guisa de ilustração cumpre informar que a diligência na filial localizada em Itu/SP, CNPJ 11.816.308/0003-98, foi realizada em local diverso do endereço cadastral, o que facilmente se comprova do simples exame da conta de água constante do Anexo do Termo de Diligência Fiscal lavrado em 31/10/2019. Segue abaixo foto da fachada do endereço correto da filial da empresa, totalmente distinto do local diligenciado.” Cumpre esclarecer, que ao contrário do que argumenta o Sujeito Passivo, a Diligência Fiscal de 30/10/2019 na Filial 11.816.308/0003-98 foi realizada no domicílio tributário cadastrado no sistema CNPJ da RFB, à Rua Milton Martins Siqueira, nº 237, Casa 1, Jardim Paulista II, CEP 13.310-030, ItuSP, conforme Termo de Diligência Fiscal anexada a este processo tributário. (g.n.)

42. Não há como discordar da autoridade fiscal que a Recorrente faz do não recolhimento dos tributos devidos parte significativa do modelo de negócio, em especial por comercializar um produto que tem alta carga tributária, como os cigarros. Essa estratégia resulta em uma vantagem desleal em relação aos demais contribuintes, ciosos das suas obrigações tributárias.

43. Sobre o *modus operandi* da Recorrente, importante reproduzir o seguinte excerto do TVF:

Na execução do presente Procedimento Fiscal constata-se que o não recolhimento dos tributos federais é o modelo de negócio adotado pelo Sujeito Passivo, fato este que se reverte em uma vantagem desleal em relação aos concorrentes que desenvolvem a mesma atividade econômica, bem como eleva de forma ilícita seus lucros.

Para que se tenha uma visão mais abrangente das infrações à legislação tributária praticadas pelo Sujeito Passivo, reproduzimos na tabela a seguir as informações sobre o colossal montante dos créditos tributários já constituídos anteriormente na execução do presente Procedimento Fiscal (TDPF) 07.1.03.00.2018.00044-3:

Processo Tributário	Tributo	Anos-calendários	Valor do crédito constituído
19311.720156/2018-62	IPI	2014 a 2017	R\$ 1.032.773.126,93
10735.720985/2019-71	IPI	2018	R\$ 214.203.704,84
19311.720226/2018-82	PIS/COFINS	2014 a 2017	R\$ 57.271.822,51
10735.721909/2019-82	PIS/COFINS	2018	R\$ 16.987.357,14
<b>Total do crédito tributário constituído</b>			<b>R\$ 1.321.236.011,42</b>

Em resumo, os créditos tributários informados acima referem-se aos valores apurados pelo próprio Sujeito Passivo, e registrados em sua Escrituração Fiscal Digital - EFD/Contribuições e EFDICMS/IPI apresentados ao SPED - Sistema Público de Escrituração Digital, mas que não foram declarados em DCTF, tampouco recolhidos aos cofres públicos. No quadro abaixo demonstramos os valores insignificantes de tributos devidos que o Sujeito Passivo efetivamente declarou à RFB, período de 2014 a 2019:

Tributo	Anos-calendários	Percentual do valor declarado em DCTF, comparado com o total do tributo a recolher apurado
IPI	2014 a 2017	0,12% ( zero vírgula doze por cento)
IPI	2018	0,15% (zero vírgula quinze por cento)
IPI	2019*	0,04% (zero vírgula quatro por cento)
PIS	2014 a 2017	1,18% (hum vírgula dezoito por cento)
PIS	2018	1,71% (hum vírgula setenta e um por cento)
PIS	2019*	0,79 % (zero vírgula setenta e nove por cento)
COFINS	2014 a 2017	0,48 % ( zero vírgula quarenta e oito cento)
COFINS	2018	0,81% (zero vírgula oitenta e um por cento)
COFINS	2019*	0,24% ( zero vírgula vinte e quatro por cento)

\* O crédito tributário para o ano-calendário 2019 ainda está em fase de constituição, mas a Fiscalização já constatou as informações com relação ao crédito tributário declarado pelo Sujeito Passivo em DCTF em comparação com os valores dos tributos apurados pelo próprio Sujeito Passivo e registrados no SPED, conforme descrito na tabela acima.

O fato de declarar e recolher valores ínfimos dos tributos federais apurados e devidos, omitindo valores que perfazem montantes altíssimos de tributos, implica em omissão dolosa, no intuito de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da Autoridade Tributária, quanto à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sempre no único sentido de minimizar o resultado dos tributos a recolher.

Pode-se afirmar, pelos fatos constatados até aqui pela Fiscalização, no curso do presente Procedimento Fiscal, TDPF 07.1.03.00.2018.00044-3, que ao longo de 06

(seis) anos-calendário, ou 72 (setenta e dois) períodos de apuração consecutivos, o Sujeito Passivo fraudou a Fiscalização Tributária, inserindo informações e elementos inexatos em sua declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF.

Em resumo, o Sujeito Passivo:

- Deixou de declarar à Autoridade Tributária e recolher, de forma reiterada, valores altíssimos referentes aos tributos federais devidos, ao longo de todo o período fiscalizado;

- Apresentou DCTF com informações inexatas, falsas, ao longo de 06 (seis) anos-calendário seguidos, 72 períodos de apuração consecutivos, no intuito de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da Autoridade Tributária, quanto à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sempre no único sentido de minimizar o resultado dos tributos a recolher, fato que configura claramente crime contra a ordem tributária.

44. O Sujeito Passivo tem duas estratégias claras para a prática de sonegação. Uma que só foi possível ser identificada com as informações geradas pelo sistema Scorpions e cotejadas com as respectivas notas fiscais de saída e outra pela declaração em DCTF de valores absolutamente ínfimos em relação aos valores identificados mediante o cruzamento com outras declarações informativas. O presente lançamento e sua conduta evasiva está relacionada diretamente a primeira delas.

45. A conduta reiterada do contribuinte em todo o período fiscalizado, identificada apenas a partir das informações do Scorpions, que resultou na omissão de receita relativa a 70% do volume total de cigarros produzidos no período em nada se assemelha a uma conduta que possa ser classificada como erro, que ensejaria a redução da multa de ofício.

46. Resta, de forma inequívoca, que a Recorrente agiu dolosamente para obter o resultado sonegação, na medida que tencionou impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária sobre a real ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, em especial, suas circunstâncias materiais, razão pela qual deve ser mantida a qualificação da multa de ofício.

47. Ainda em relação à multa, a Recorrente defende que a multa aplicada tem caráter confiscatório.

48. No que concerne à alegação de cobrança confiscatória, cumpre considerar que o princípio insculpido no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, relativo à vedação ao confisco é um regra dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a elaboração legislativa, que deve

observar a capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CF), bem como não pode dar ao tributo conotação de confisco.

49. Sobre esse ponto, ressalte-se não compete ao julgador administrativo afastar texto expresso de lei, visto que as leis têm como atributo presunção de constitucionalidade e que, afastar seus efeitos é competência exclusiva do Poder Judiciário.

50. Além disso, como referido, a aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal e, conforme Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

### ***c) Decadência***

51. Ainda que o tema decadência seja uma preliminar de mérito como regra geral, no caso, a aplicação da regra no caso concreto tem correlação com o item anterior, que tratou da qualificação da multa.

52. Os fatos geradores objeto do lançamento tem como termo inicial o ano-calendário 2014 ao passo que a ciência do lançamento ocorreu em 15.10.2020 (fls. 1.490).

53. Aplicando-se a regra do art. 150, § 4º, do CTN, o termo final para perfectibilização do lançamento seria 31.12.2019.

54. Todavia, conforme já analisado no presente voto, restou configurado dolo por parte do sujeito passivo, fato que ensejou inclusive a qualificação da multa.

55. O STJ, apreciando o Recurso Especial nº 973.733/SC, sessão de julgamento 12.08.2009, ao qual foi atribuído efeito de recurso repetitivo, art. 543, “c”, do então Código de Processo Civil (atual art. 1.036 do Novo CPC), pacificou a questão com a seguinte decisão:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, **nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação**

**de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito** (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, **ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado** (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. **O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário**, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). (g.n.)

56. Nessa mesma linha, o CARF já firmou entendimento de que o art. 173, I, do CTN, se aplica aos casos de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme Súmula CARF nº 72:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

57. Após a decisão do STJ, no RESP nº 973.733/SC, no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, quando houver dolo, fraude ou simulação.

58. Preliminarmente, ressalte-se que a ocorrência de crime em tese, que justifica a lavratura da RFFP, não se confunde com a hipótese constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte no ato de lançamento, que implicaria a qualificação da multa de ofício. Evidentemente que não está a afirmar aqui que a RFFP está condicionada à qualificação da multa ou vice-versa.

59. Além disso, a RFFP sequer é indicativa de que haverá denúncia em esfera criminal, que essa ser recebida e de que haverá condenação, logo, ainda que se esteja diante de um crime

em tese, não há fundamentos, com base na RFFP, para demonstrar a existência de dolo, fraude ou simulação.

60. Quando no ato de lançamento de ofício resta comprovada hipótese de dolo, fraude ou simulação, a consequência primeira é a vinculante qualificação da multa de ofício (art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996), conforme se verifica no Auto de Infração, e ato contínuo implica subsunção das condições delineadas pelo STJ para aplicação da regra decadencial do art. 173, I, do CTN.

### **Conclusão**

61. Diante de todo o exposto, voto: (i) Por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício; e (ii) REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do sujeito passivo. Registre-se que a multa qualificada, por força da nova redação do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, atribuída pela Lei nº 14.689, de 2023, deve ser reduzida ao percentual de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Iágaro Jung Martins**