



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.730374/2015-35
ACÓRDÃO	1401-007.390 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de fevereiro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	STOCK COMERCIAL HOSPITALAR LTDA – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL E FAZENDA NACIONAL FAZENDA NACIONAL E STOCK COMERCIAL HOSPITALAR LTDA – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2011

NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. SUMULA CARF N. 171. INEXISTÊNCIA

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é um instrumento de controle, planejamento e gerenciamento interno, que visa institucionalizar, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, o procedimento fiscal. A eventual inobservância às normas que o regulamentam jamais pode invalidar o lançamento fiscal constituído nos moldes do art. 142 do CTN e demais regras relativas ao Processo Administrativo Fiscal, nem tornar espontâneo o recolhimento efetuado após o início do procedimento de ofício.

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há falar de nulidade quando a exigência fiscal foi lavrada por pessoa competente e sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição dos fatos suficiente para o conhecimento da infração cometida.

IRPJ E CSLL. GLOSA DE CUSTOS. DOCUMENTOS INIDÔNEOS. SUSPENSÃO CADASTRAL NÃO CONFIRMADA. LANÇAMENTO INSUBSISTENTE.

Tendo sido o lançamento fundado na inidoneidade dos documentos fiscais em razão da inabilitação cadastral dos fornecedores, restando comprovada a situação regular dos mesmos no exercício fiscalizado, resta insubsistente o lançamento. Não pode a autoridade diligente complementar razões que não foram aprofundadas no lançamento original, resultando em inovação dos fundamentos do lançamento.

IRRF. LANÇAMENTO FUNDADO NA ACUSAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DAS OPERAÇÕES. PAGAMENTO NÃO COMPROVADO PELA AUTORIDADE FISCAL. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

A glosa de custo decorrente da inexistência da operação de compra, com o lançamento reflexo do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) motivado pelo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, não autoriza o IRRF quando não haja a comprovação por parte da autoridade fiscal do efetivo pagamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, quanto ao recurso voluntário, não acolher as preliminares de nulidade e de decadência, superar a preliminar de nulidade da decisão recorrida para, no mérito, dar-lhe provimento julgando insubsistente o lançamento de IRPJ e CSLL e quanto ao recurso de ofício, não conhecê-lo por restar prejudicado.

Sala de Sessões, em 18 de fevereiro de 2025.

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos Voluntários e de Ofício em face do Acórdão proferido pela 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG, que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo contribuinte contra o Auto de Infração lavrado com o objetivo de constituir crédito tributário referente a IRPJ, CSLL e IRRF referentes ao ano-calendário de 2011, no valor histórico de R\$ 40.439.009,23, conforme seguinte tabela:

	Principal		Juros		Multa		Total do Crédito Tributário	
IRPJ	R\$	3.863.252,93	R\$	1.759.936,32	R\$	5.794.879,38	R\$	11.418.068,63
CSLL	R\$	1.399.411,05	R\$	637.410,63	R\$	2.099.116,57	R\$	4.135.938,25
IRRF	R\$	8.372.544,81	R\$	3.953.640,36	R\$	12.558.817,18	R\$	24.885.002,35
							R\$	40.439.009,23

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte e os responsáveis tributários, Sr. André Luiz, Sr. Zanone Alves e Sra. Terezinha Caetano, apresentaram Impugnação (fls. 681/732), o que fizeram com base nas seguintes alegações:

- a) **Preliminarmente**, alegam que o Auto de Infração padece de nulidade, tendo em vista que a Portaria RFB n. 11.371/2007 disciplina o prazo máximo de 60 dias até que seja feita a prorrogação do MPF, e no presente caso, a Autoridade Fiscal deixou de realizar o ato formal e obrigatório de cientificação de continuidade do procedimento fiscal no referido prazo;
- b) Que a nulidade do lançamento também se verifica, na medida em que o Termo de Início do Procedimento Fiscal iniciado em 13/11/2013 previa apenas a fiscalização dos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, de modo que não poderia ter constituído débito de IRRF no bojo dessa mesma fiscalização;
- c) Que o Auto também padece de nulidade por ausência de motivação, posto que a conduta praticada pelo ilustre Auditor Fiscal, qual seja de efetuar o lançamento dos créditos tributários com base em conclusões abstratas que relatam uma "suposta" operação comercial irregular, desguarnecida de qualquer prova robusta de ilegalidade do ato, viola o princípio da motivação;
- d) Que é indevida a inclusão dos sócios do sujeito passivo como responsáveis tributários, tendo em vista a inocorrência das hipóteses descritas no art. 135 do CTN, notadamente não foi demonstrado que eles atuaram com excesso ou abuso de poder ou que infringiram o contrato social da empresa ou violaram a legislação societária;
- e) Que a simples falta de pagamento de tributo não configura infração à Lei de que trata o art. 135.
- f) **No mérito**, alega que a Autoridade Fiscal analisou as movimentações de compra e venda do contribuinte, durante o ano de 2011, e considerou inidôneas todas as aquisições dos fornecedores Indusfarma, Farma e Destak;
- g) Que ao contrário do que sustenta a Fiscalização, os referidos fornecedores somente tiveram seu cadastro suspenso em 18/01/2013, 11/09/2014 e 10/10/2012, respectivamente;

Empresa	Data de cadastramento Sefaz	Data de Suspensão - Não habilitado - Sintegra
Indusfarma Distribuidora	07/04/2010	18/01/2013
Destak Distribuidora	31/03/2010	10/10/2012
Farma produtos	24/09/2009	11/09/2014

- h) Que as informações colacionadas pela Fiscalização indicam, de forma equivocada, que a situação de suspensão cadastral desses fornecedores teria ocorrido no mesmo dia do seu registro na SEFAZ, o que não se mostra razoável;
- i) Que o sujeito passivo juntou toda a documentação necessária a comprovar que as operações tidas como inidôneas efetivamente ocorreram, notadamente juntou razão contábil, extratos bancários, cópias de cheques, recibos de encontros de contas, notas fiscais de devoluções emitidas pela impugnante para anular os valores de compras e etc. enfim, foram juntados comprovantes que demonstram de forma CABAL E DEFINITIVA que as compras realizadas juntas aos fornecedores Indusfarma, Destak e Farma foram de fato quitadas, com exceção de algumas que não foram quitados, conforme concluiu o próprio agente do fisco federal em seu relatório;
- j) Que o próprio agente do fisco federal conclui que os pagamentos foram realizados, mas levanta de forma sem nexos uma dúvida em relação a inexistência de duplicatas para o caso de venda a prazo, como se a duplicata fosse a única garantia para que o crédito seja pago pelo devedor;
- k) Que no tocante aos cheques mencionados pela Fiscalização, emitidos nominais ao próprio contribuinte, essa prática foi adotada em razão de a empresa credora não possuir a certidão simplificada da JUCEG atualizada, documento este necessário para saques pelo destinatário dos cheques, e que dos mais de R\$ 15.549.011,90 adquiridos, apenas R\$ 531.468,58 ou seja menos de 3,50% do total das compras foram assim movimentados;
- l) Que as diligências realizadas pela Fiscalização, no ano de 2014, em que se constatou que os fornecedores em comento não funcionavam mais nos endereços constantes no seu cadastro, somente atesta a irregularidade em 2014, não sendo possível desconsiderar operações realizadas há 03 anos;
- m) Que o IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos ao lançamento por homologação, e que, portanto, os créditos tributários com fato gerador ocorrido em 30/01/2011 já foram abarcados pela decadência, já que o Auto de Infração foi lavrado em 22/02/2016;
- n) Por fim, que a multa qualificada no percentual de 150% não seria aplicável ao presente caso, já que não há comprovação de que a conduta imputada ao contribuinte foi praticada com dolo, fraude ou simulação, bem como porque tal multa padece de inconstitucionalidade em razão do seu caráter confiscatório.

Antes de os autos serem levados à julgamento, eles foram convertidos em diligência, que resultaram no relatório (fls. 9.939/9.954). Com o fim da diligência, a 10ª Turma da

Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG, proferiu, por maioria (vencido o relator), o Acórdão n.º 02-091.728 (fls. 10.098/10.161) abaixo ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

GLOSA DE CUSTOS

Não comprovada a realização da operação de compra declarada nas notas fiscais, correto está a glosa dos custos.

MULTA QUALIFICADA.

Sujeita-se à multa qualificada a dedução de custos, cuja operação de compra não foi realizada, em razão da evidente intenção de reduzir a base de cálculo do tributo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

DECADÊNCIA - REGRA GERAL.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após o prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, no caso IRPJ e CSLL, o prazo de cinco anos é contado a partir do fato gerador, salvo não havendo pagamento do tributo ou nas hipóteses de dolo ou fraude, onde se aplica a regra geral do art. 173 do CTN.

NULIDADE. VÍCIO DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não caracteriza vício de motivação e tampouco inovação, quando, afastada a presunção de inidoneidade em razão da regularidade das fornecedoras, ficar comprovado que as operações de compra não ocorreram.

RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SÓCIOS.

Os sócios, gerentes, administradores ou representantes da pessoa jurídica são responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2011

A glosa de custo decorrente da inexistência da operação de compra, com o lançamento reflexo do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) motivado pelo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, não autoriza o IRRF quando não haja a comprovação por parte da autoridade fiscal do efetivo pagamento.

Impugnação procedente em parte.

Crédito Tributário Mantido em parte.

Inicialmente, o voto vencedor da DRJ afastou a decadência parcial dos créditos tributários, sob o fundamento de que no caso concreto, o contribuinte apurava o IRPJ e as CSLL trimestralmente, de modo que o primeiro fato gerador trimestral somente se consumou em 31/03/2011, ou seja, não há que se falar em decadência mesmo considerado o § 4º do art. 150 do CTN.

Com relação ao IRRF, incidente sobre Pagamento a beneficiário não identificado/pagamento sem causa, ainda que o fato gerador seja mensal, no presente caso não se aplica a contagem do prazo decadencial nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, tendo em vista que o IRRF neste caso tem como base de incidência uma infração tributária.

Em sequência, afastou a alegação de nulidade por não prorrogação do MPF no prazo legal, sob o fundamento de que não é lícito interpretar que irregularidades relativas ao mandado ou mesmo a ausência do MPF, instrumento instituído por norma infralegal (uma Portaria), possa acarretar a nulidade de lançamento dele decorrente, sob pena de ofensa ao princípio constitucional da legalidade que rege a Administração Pública.

Ademais, firmou-se o entendimento de que não há na legislação que regulamenta o tema, a obrigatoriedade de a autoridade fiscal demonstrar a intimação do contribuinte de todas as prorrogações no prazo previsto no MPF, pois pressupõe-se a sua ciência das prorrogações haja vista que estão disponíveis na Internet, bem como que no presente caso, as prorrogações foram feitas ao tempo previsto, ao contrário do que afirma o contribuinte.

Também foram afastadas as alegações de nulidade por inexistência do IRRF no MPF, já que o próprio regimento dos MPF já prevê situação na qual, durante o curso da fiscalização, e sob os mesmos elementos de prova, novo tributo não previamente previsto no MPF possa ser lançado, considerando a vinculação da administração tributária.

Ainda no que se refere às alegações de nulidade, dessa feita, sob a alegação de inovação do lançamento após o resultado da diligência, prevaleceu o entendimento no sentido de que não houve alteração de critério jurídico nem inovação nos fundamentos do lançamento inicial, já que a motivação original do lançamento, baseada na ausência de comprovação das operações de compra, permaneceu a mesma ao longo do processo.

Restou consignado que, por meio da diligência realizada, não foram introduzidos novos elementos que alterassem o fato gerador ou o critério jurídico adotado, apenas se confirmou, por meio de provas adicionais, a inexistência das operações declaradas. Ainda que a presunção de inidoneidade documental, prevista no art. 82 da Lei nº 9.430/1996, tenha sido afastada em relação à irregularidade cadastral das empresas fornecedoras, a diligência comprovou a inexistência das operações com base em outros indícios, como a ausência de comprovação de pagamentos, inconsistências documentais e a situação irregular das empresas envolvidas.

A decisão enfatizou que a verdade material prevaleceu sobre a presunção inicial, sendo reforçada por provas obtidas no relatório fiscal e na diligência autorizada pelo art. 18 do Decreto nº 70.235/1972. Não houve mudança no enquadramento jurídico dos fatos, mas sim o aprofundamento na apuração de elementos que já constavam no lançamento inicial, garantindo sua legitimidade. O julgador concluiu que o procedimento não violou o princípio da motivação dos atos administrativos, pois os fatos que fundamentaram a glosa dos custos permaneceram consistentes e juridicamente válidos ao longo de todo o processo.

Afastadas as preliminares, a DRJ passou à análise do mérito da defesa.

No julgamento, foi mantida a glosa dos custos relativos às operações de compra não comprovadas, considerando-se os indícios de sua inexistência. Restou demonstrado pela Autoridade Fiscal elementos como ausência de entrega de mercadorias, cheques emitidos em favor do próprio autuado e a inexistência de registros fiscais das fornecedoras, incluindo a falta de DCTF e DIPJ. Os argumentos apresentados pelos sujeitos passivos, como a regularidade cadastral das fornecedoras e a escrituração contábil foram considerados insuficientes, já que a contabilidade, por si, não comprova operações comerciais sem o suporte de documentos robustos.

A despeito disso, alguns pagamentos foram efetivamente confirmados, resultando na exclusão do crédito tributário relacionado aos mesmos, do presente lançamento.

Em relação ao IRRF, o julgamento concluiu pela exoneração total do tributo. Fundamentou-se que a hipótese de incidência do IRRF exige a comprovação de pagamentos feitos sem causa ou a beneficiário não identificado, o que não ficou demonstrado. Aplicou-se o entendimento da Coordenação-Geral de Tributação, que determina que a exigência do imposto depende da comprovação de efetivos pagamentos, inexistentes no caso analisado. Como a glosa dos custos se baseou na inexistência das operações, não havia justificativa para a manutenção do crédito tributário relativo ao IRRF.

Quanto à multa qualificada de 150%, foi decidida sua manutenção. Ficou evidenciado que o contribuinte utilizou custos não comprovados para reduzir indevidamente os tributos devidos, configurando conduta fraudulenta, de acordo com o art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996. Alegações de inconstitucionalidade ou de confisco foram rejeitadas, uma vez que estão fora da competência administrativa. O julgamento destacou que a infração à legislação

tributária justifica a aplicação da penalidade e que sua redução ou exclusão só poderia ocorrer mediante expressa previsão legal, inexistente no caso.

Por fim, manteve a responsabilidade tributária atribuída aos sócios administradores, com base no art. 135, III, do CTN, por entender que restou demonstrado que as infrações tributárias decorreram de atos ilícitos praticados com a participação dos sócios, caracterizando culpa ou dolo, e que o presente caso envolvia infrações além do mero inadimplemento.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte e os responsáveis tributários Sr. André Luiz e Sr. Zanone Alves, interpuseram Recurso Voluntário (fls. 10.208/10.267), em que reiteram os argumentos tecidos na defesa, sendo necessário evidenciar os seguintes argumentos:

- a) Pontua que o próprio Auditor Fiscal, na diligência, concluiu que durante todo o ano calendário 2011, as empresas Indusfarma, Destak e Farma estavam regularmente inscritas, e não estavam suspensas no SINTEGRA, e por isso, eram consideradas idôneas;
- b) Que ao contrário do que entendeu a DRJ, o resultado da diligência alterou o critério jurídico do lançamento, tendo em vista que os fatos “provados” na diligência (pagamentos não comprovados de Notas fiscais de compra) não correspondem aos fatos narrados no Lançamento (compras com Notas fiscais inidôneas), de modo que a nulidade do lançamento deve ser reconhecida.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso conjunto da Contribuinte e Responsáveis é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço. Ao final trataremos do Recurso de Ofício.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

No mais, da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, com exceção do tópico IV.6, constitui-se basicamente em reprodução da impugnação cujos argumentos foram detalhadamente apreciados pelo julgador *a quo*, especialmente no voto vencido.

Já adianto que, em grande parte, me alinho ao entendimento proferido pelo então relator da DRJ, o qual restou vencido. Entretanto, não pelas conclusões de nulidade por vício de fundamentação, mas entendo que suas conclusões levariam a, no mérito, o julgamento pela improcedência do lançamento.

Inicialmente, no que se referem às preliminares de nulidade por questões formais relativas ao MPF, as mesmas não devem prosperar e acompanho a decisão Recorrida nesse ponto.

Quanto aos supostos vícios do MPF, mesmo sendo inexistentes, caso existentes aplicar-se-ia a Súmula CARF n. 171, de aplicação vinculante:

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.(Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Como sabido, o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é um instrumento de controle, planejamento e gerenciamento interno, que visa institucionalizar, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, o procedimento fiscal. A eventual inobservância às normas que o regulamentam jamais pode invalidar o lançamento fiscal constituído nos moldes do art. 142 do CTN e demais regras relativas ao Processo Administrativo Fiscal, nem tornar espontâneo o recolhimento efetuado após o início do procedimento de ofício.

No mais, a exigência fiscal foi lavrada por pessoa competente e sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição dos fatos suficiente para o conhecimento da infração cometida. Não há nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no RPAF.

Assim, deixo de acolher as preliminares de nulidade do lançamento.

Também deixo de acolher as preliminar de decadência adotando a decisão recorrida nos seus exatos termos, insto porque a cientificação do lançamento se deu em 15/03/2016 e tendo em vista a apuração trimestral, o fato gerador mais antigo seria o de 31/03/2011. Assim, por qualquer regra de contagem decadencial o lançamento foi realizado dentro do prazo legal.

Entretanto, no que se refere à preliminar de nulidade por inovação nos fundamentos e critério, ela levaria a uma nulidade da decisão recorrida mas não à nulidade do lançamento. Efetivamente entendo que ocorreu clara e manifesta inovação nos critérios jurídicos

para manutenção do lançamento desde o relatório de diligência. Mas, por entender que, no mérito, o Recurso pode ser provido, supero o reconhecimento da nulidade para apreciar o mérito do lançamento. Explico.

O contribuinte tem como atividade econômica o Comércio Atacadista de Produtos Farmacêuticos, Medicamentos e afins, conforme Contrato Social, 8ª alteração, fls. 09/30, sendo que no ano calendário 2011 seu regime tributário de apuração do IRPJ foi o Lucro Real Trimestral. A infração tributária que ensejou os lançamentos refere-se a Custos comprovados por documentação inidônea de 3 fornecedores além da exigência de IRRF.

Concluiu a autoridade fiscal que *“ficou caracterizado através das informações levantadas, que os custos relativos a aquisição das empresas(...) foram adquiridos através de documentos inidôneos, porque esses fornecedores estão em situação irregular com a Secretaria da Fazenda e, independentemente da sua situação junto à RFB estão impedidos de efetuar compra/venda de mercadorias, conforme informações levantadas junto ao Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias – SINTEGRA, fls. 379/380,429/430 e 466/467.*

Em decorrência, foram lançados IRPJ e CSLL devidos, além de IRRF sobre pagamento efetuado pela pessoa jurídica a beneficiários não identificados (crédito exonerado pela DRJ), gerando responsabilidade tributária imputada aos sócios e Representação Fiscal para fins Penais em processo apartado.

Importante destacar alguns trechos do TVF para se confirmar que, em que pese as suspeitas quanto à efetiva realização das despesas, o fato é que o fundamento central do lançamento foi o fato de os referidos fornecedores supostamente estarem com situação fiscal SUSPENSA e, por consequência, seus documentos seriam inidôneos. Vejamos:

Fl. 655
Folha: _____INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
PROCESSO: 10120-730.374/2015-35**DEMONSTRATIVO DE RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS**

Foram realizadas diligências em todas essas empresas, conforme Relatório de Fiscalização, anexo ao presente, não sendo encontrado nenhum delas. Os sócios dessas empresas também foram intimados para prestarem esclarecimentos, mas nenhum deles compareceu à Delegacia da Receita Federal em Goiânia-GO.

A empresa Indusfarma entregou zeradas, ou seja, sem movimento, as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, fls.426/428, Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, 389/425, e Demonstrativo das Contribuições Sociais – DACON, fls.472/597, relativas aos anos-calendário de 2010 e 2011. Não foi efetuado nenhum recolhimento de tributos no período de 2008 a 2012.

Em pesquisa realizada no Sistema Integrado e Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias – SINTEGRA, fls.429/430, consta como situação cadastral vigente em **07/04/2010: SUSPENSO – NÃO HABILITADO**. O que significa que o contribuinte não pode efetuar compras/vendas de mercadorias. Portanto, todos os documentos emitidos pela referida empresa são **INIDÔNEOS**.

A empresa Farma encontra-se omissa quanto à entrega de DIPJ, DCTF e DACON, além de não ter efetuado qualquer recolhimento de tributos no período, fls.385/387.

Em pesquisa realizada no Sistema Integrado e Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias – SINTEGRA, fls.379/380, consta como situação cadastral vigente em **24/09/2009: SUSPENSO – NÃO HABILITADO**. O que significa que o contribuinte não pode efetuar compras/vendas de mercadorias. Portanto, todos os documentos emitidos pela referida empresa são **INIDÔNEOS**.

A empresa Destak não entregou nenhuma **Declaração de Débitos e Créditos Tributários – DCTF e GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, referentes ao mesmo período, fls.450/465**. Em contra partida a empresa fiscalizada - Stock Comercial Hospitalar Ltda - registra em sua contabilidade ter efetuado compras dessa empresa no valor de **R\$ 4.611.978,38**.

Em pesquisa realizada no Sistema Integrado e Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias – SINTEGRA, fls.466/467, consta como situação cadastral vigente em **31/10/2010: SUSPENSO – NÃO HABILITADO**. O que significa que o contribuinte não pode efetuar compras/vendas de mercadorias. Portanto, todos os documentos emitidos pela referida empresa são **INIDÔNEOS**.

Da análise do TVF, muito embora a autoridade fiscal tenha relatado fatos que levantariam suspeitas acerca da efetiva ocorrência das operações, o ponto central para se considerar os documentos como INIDÔNEOS, sem sombra de dúvidas, foi a constatação de que os referidos fornecedores estariam INAPTOS.

Ocorre que, diante da apresentação de pesquisas apresentadas pela Recorrente, suscitou-se dúvida a respeito das datas corretas e efetivas da SUSPENSÃO dos fornecedores. O próprio relator original promoveu consultas que mostravam diferenças nas datas, conforme detalhou na tabela a seguir:

	Consulta Fiscalização			Consulta Contribuinte na Impugnação			Consulta em Julgamento (DRJ)		
	Data da consulta: 04/11/2015			Data da consulta: 15/12/2015			Data da consulta: 26/08/2016		
	Cadastramento	Data SUSPENSO - não habilitado	Folhas	Cadastramento	Data SUSPENSO - não habilitado	Folhas	Cadastramento	Data SUSPENSO - não habilitado	Folhas
INDUSFARMA	07/04/2010	07/04/2010	429	07/04/2010	18/01/2013	768	07/04/2010	18/01/2013	1173
DESTAK	31/03/2010	31/03/2010	466	31/03/2010	10/10/2012	766	31/03/2010	10/10/2012	1174
FARMA	24/09/2009	24/09/2009	379	24/09/2009	11/09/2014	772	24/09/2009	11/09/2014	1175

Em função disso, o processo restou convertido em diligência para se ter uma segurança efetiva das datas, e a Secretaria competente do Estado de Goiás forneceu as seguintes informações:

1. A sociedade empresária INDUSFARMA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS E EQUIPAMENTOS LTDA ME, inscrita no CNPJ sob o nº 11.699.464/0001-54 e no Cadastro de Contribuintes do Estado sob o nº 10.466.697-8, foi cadastrada no CCE no dia 07/04/2010, teve uma alteração homologada no dia 27/10/2010, data em que ainda se encontrava ativa e foi suspensa no dia 18/01/2013;

2. A sociedade empresária DESTAK DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA ME, inscrita no CNPJ sob o nº 11.699.738/0001-05 e no Cadastro de Contribuintes do Estado sob o nº 10.466.377-4, foi cadastrada no dia 31/03/2010 e suspensa no dia 10/10/2012;

3. A sociedade empresária FARMA PRODUTOS HOSPITALARES LTDA ME, inscrita no CNPJ sob o nº 26.929.778/0001-73 e no Cadastro de Contribuintes do Estado sob o nº 10.454.501-1, foi cadastrada no dia 24/09/2009, reativada no dia 10/11/2010 e suspensa no dia 11/09/2014.

E concluiu:

Portanto, quanto ao aspecto cadastral, é possível concluir que ambas as sociedades empresárias encontravam-se ativas no Cadastro de Contribuintes do Estado durante todo o ano-calendário 2011 e que as consultas realizadas no SINTEGRA em 04/11/2015 e 26/08/2016 refletem a real situação dos contribuintes em questão, no que diz respeito à **data de cadastramento** e de **suspensão**.

Pois bem, para mim, a partir das conclusões a que chegou a diligência, resta fulminado diretamente o fundamento do lançamento vez que, no período fiscalizado, os

documentos fiscais não poderiam ser tidos como INIDÔNEOS com base em uma SUSPENSÃO de inscrição que não ocorreu. E esse foi o fundamento base para lançamento.

Entretanto, a partir daí o que se viu foi a autoridade diligente avançando na análise de provas, levantando e detalhando fundamentos que não foram objeto do lançamento original. Se por um lado da análise da complementação de fiscalização feita pelo diligente eu concluiria que, de fato, as operações não ocorreram, por outro lado isso deveria ser objeto de novo lançamento fiscal, não podendo haver inovação dos fundamentos do lançamento como pretendeu o diligente e, como acatou por maioria a DRJ em seu voto vencedor.

Entendo que o relator original promoveu uma análise muito adequada dos fatos, e com ela concordo, muito embora não entenda que fosse caso de nulidade mas sim de improcedência. Peço vênia para adotar parte das razões manifestadas no voto vencido, com as quais concordo integralmente:

Nota-se que os dados da consulta em data atual coincidem com os dados levantados pelo contribuinte em consulta de 15/12/2015, ou seja, no próprio curso do procedimento fiscal, e antes de consumado o lançamento.

Ademais, outra questão controversa, complementar à Suspensão cadastral nº SINTEGRA, também deve ser enfrentada.

É fato que a motivação mestra para a glosa dos custos lançados na apuração do Lucro Líquido foi considerar INIDÔNEAS as Notas Fiscais emitidas por aquelas três empresas fornecedoras, conforme indubitavelmente atesta o Relatório Fiscal.

Naturalmente, os documentos considerados inidôneos não são legítimos o bastante para conferir verdade às operações que representam, tampouco podem reduzir o lucro líquido e os tributos dele decorrentes.

No que tange aos dispositivos legais e normativos que tratam de documentação inidônea e seus efeitos, passam pela legislação que regulamenta as hipóteses de inaptidão da Pessoa Jurídica, prevista na Lei 9.430/96 e regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 1.183/2011, sendo pertinentes suas transcrições:

Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996:

Art. 81. Poderá ser declarada inapta, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que, estando obrigada, deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2(dois) exercícios consecutivos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)...

§ 5º Poderá também ser declarada inapta a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que não for localizada no endereço informado ao CNPJ, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)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 ”.

A Instrução Normativa 1.183/2011, por sua vez, esclarece que dentre os efeitos tributários não produzidos em favor de terceiros está o não aproveitamento dos custos e despesas decorrentes dos referidos documentos inidôneos:

Instrução Normativa RFB nº 1.183, de 19 de agosto de 2011.

Art. 43. É considerado inidôneo, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiro interessado, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição nº CNPJ tenha sido declarada inapta.

§ 1º Os valores constantes do documento de que trata o caput não podem ser:

I - deduzidos como custo ou despesa, na determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

...

IV - utilizados para justificar qualquer outra dedução, abatimento, redução, compensação ou exclusão relativa aos tributos administrados pela RFB.

§ 2º Considera-se terceiro interessado, para fins deste artigo, a pessoa física ou a entidade beneficiária do documento.

...

§ 4º A inidoneidade de documentos em virtude de inscrição declarada inapta não exclui as demais formas de inidoneidade de documentos previstas na legislação, nem legitima os emitidos anteriormente às datas referidas no § 3º.

§ 5º O disposto no § 1º não se aplica aos casos em que o terceiro interessado, adquirente de bens, direitos e mercadorias, ou o tomador de serviços, comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços. (Grifos acrescentados) Vejamos que a legislação expressamente prevê que não produzirá efeitos tributários perante terceiros os documentos inidôneos, não só emitidos por pessoas jurídicas Inaptas, mas também por aquelas demais hipóteses de inidoneidade de documentos prevista na legislação.

Neste ponto, faz-se relevante debruçarmos na legislação Estadual que regulamenta o cadastro e a emissão de documentos fiscais para os contribuintes em referência, mais precisamente o Código Tributário do Estado de Goiás, Lei 11.651, de 26 de dezembro de 1991 que assim prevê:

Art. 66. As mercadorias e serviços, em qualquer hipótese, deverão estar sempre acompanhadas de documentos fiscais idôneos.

Parágrafo único. Para os efeitos desta lei, consideram-se em situação fiscal irregular as mercadorias ou serviços desacompanhados de documentos fiscais exigidos ou acompanhados de documentação fiscal inidônea.

Art. 67. Considera-se inidôneo, para todos os efeitos fiscais, o documento que:

III - embora atendendo aos requisitos formais, tenha sido emitido por contribuinte em situação cadastral irregular ou por quem não esteja autorizado a fazê-lo;

...

Parágrafo único. O Regulamento poderá, segundo as condições que fixar, estabelecer que, em determinadas situações, não se aplique a presunção de que trata este artigo. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 11.750, de 07.07.1992, DOE GO de 15.07.1992)Art. 68. A inidoneidade de que trata o artigo anterior poderá ser afastada, mediante processo administrativo tributário, em que o sujeito passivo comprove, de forma inequívoca, que a irregularidade não importou em falta de pagamento, total ou parcial do imposto.

Da legislação acima transcrita podemos chegar às seguintes conclusões:

- a) Os documentos fiscais emitidos por empresas com situação cadastral irregular junto à Secretaria de Fazenda do Estado de Goiás são considerados documentos inidôneos;
- b) A inidoneidade dos documentos fiscais é precária, podendo ser afastada caso o contribuinte comprove que a irregularidade cadastral não importou em falta de pagamento total ou parcial do imposto (ICMS);
- c) Os documentos fiscais inidôneos não podem ser aproveitados como Custo ou Despesa para reduzir o Lucro líquido, a não ser que o Declarante(adquirente das mercadorias ou serviços) comprove o pagamento dos bens e serviços e o efetivo recebimento destes;

Soma-se às conclusões acima, a Súmula 509 do STJ que afirma ser “lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.”

Três questões, portanto, precisavam ser esclarecidas para que o lançamento tributário fosse ou não legitimado: A efetiva situação cadastral irregular contemporânea à emissão dos documentos fiscais; a existência de eventual processo administrativo onde o contribuinte prove que suposta irregularidade cadastral não importou em falta de pagamento do ICMS; e ainda a comprovação do pagamento das mercadorias adquiridas e o efetivo recebimento daquelas, que legitimariam o aproveitamento daqueles custos na redução do Lucro líquido.

Com este fim foi produzida a Resolução DRJ/BHE/MG nº 02-002.062, em atendimento a qual a autoridade autuante buscou sanear a divergência de informações junto a Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás, que pelo Ofício nº 0642/2016 (fls. 1206/1227) esclareceu a questão nos seguintes termos:

(...)

Apesar de a conclusão do Ofício da Secretaria de Estado soar inconsistente, a leitura dos dados firmados no Ofício combinada com a sua conclusão nos permite aferir que a data de cadastramento correta está na consulta ao SINTEGRA do dia 04/11/2015 (idêntica às demais, inclusive), enquanto a data de suspensão correta está na Consulta do dia 26/08/2016.

Isto posto, de imposição reconhecer que, ao contrário do que defendeu a fiscalização para embasar os lançamentos, os documentos fiscais das compras glosadas no lançamento tributário **não podem ser reputados como inidôneos.**

(...)

Não restam dúvidas, portanto, que a motivação dos lançamentos foi a dedução de despesas (mais apropriadamente, custos) adquiridos e contabilizados com base em documentos inidôneos.

Face à diligência proposta, contudo, e diante da informação obtida junto à Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás de que as Notas fiscais emitidas pelos três fornecedores seriam IDÔNEAS, a autoridade fiscal passou a buscar novos elementos probatórios não obtidos por ocasião do procedimento fiscal, visando motivar a glosa de algumas compras que entendeu não comprovadas, por não comprovados seus respectivos pagamentos.

Por oportuno, registre-se que na Resolução, onde proposta a diligência a unidade de origem, foi prevista a hipótese onde a inidoneidade documental fosse afastada pelas informações prestadas pela Secretaria de Fazenda Estadual, ou fosse afastada pela comprovação do efetivo pagamento das mercadorias e do efetivo recebimento daquelas.

Na ocasião, foi considerada a afirmação no Relatório Fiscal de que os pagamentos efetuados pela STOCK aos seus fornecedores INDUSFARMA, DESTAK e FARMA foram realizados no período de 31/01/2011 a 30/06/2014, com exceção de alguns que ainda não foram quitados.

Vislumbrou-se à época, e em função desta afirmação constante do Relatório Fiscal, a hipótese de que a autoridade lançadora tenha, no curso do procedimento fiscal e ao tempo do lançamento, de fato identificado e segregado alguns pagamentos realizados e outros não realizados das Notas fiscais de compra, a despeito de não ter sido prestada esta informação explícita nos autos.

No Relatório de Diligência (fls. 9939/9954), porém, aponta a fiscalização que não foi clara a sua expressão no TVF. Esclarece que o contribuinte não entregou toda a documentação solicitada, tendo entregue apenas o que foi encontrado. Neste

contexto, acrescenta que não tinha como esta fiscalização afirmar que os pagamentos a esses fornecedores foram efetuados no período de 31/01/2011 a 30/06/2014, porque nem todos os documentos solicitados foram entregues. Ao prestar esta informação no TVF a autoridade autuante esclarece que fazia referência apenas às datas dos pagamentos constantes nas planilhas apresentadas à Fiscalização pela Stock dos seus fornecedores, nas quais a Stock informa as datas em que aquelas obrigações foram pagas.

Em assim sendo, depreende-se das informações prestadas que a Fiscalização, por ocasião do Lançamento, não auditou devidamente a efetividade dos pagamentos das Notas fiscais apresentadas, porquanto sobrestada pela suposta inidoneidade documental identificada pelo exame do SINTEGRA. Ao revés de aprofundar a investigação dos fatos, seja pela reintimação para obtenção das informações ainda não atendidas, seja pela solicitação de Requisição de movimentação financeira às instituições financeiras, seja pela conciliação dos movimentos dos estoques e dos respectivos lançamentos contábeis, a autoridade autuante pautou-se exclusivamente na inidoneidade documental sugerida pela consulta ao SINTEGRA, interrompendo a pesquisa investigativa e restringindo sobremaneira a motivação do ato de lançamento.

É notório que apenas no decorrer do procedimento de diligência fiscal e no respectivo Relatório, a autoridade fiscal cuidou de buscar novas motivações para o lançamento listando os pagamentos de Notas fiscais que entendeu não comprovados, a despeito de motivá-los somente tendo em conta os Recibos e documentos apresentados pelo contribuinte, sem efetuar a desejável conciliação bancária e contábil daqueles valores.

Ademais, por tratar-se de mercadorias adquiridas de fornecedores para revenda, cuida-se de custos cuja determinação do preço (e da própria existência da operação) deve ser objeto de registro permanente de estoques no livro de inventário (art. 301, RIR/2018), que também não foi explorado pela fiscalização para formação de sua convicção da infração tributária, embora apresentado pelo contribuinte em atendimento a intimação.

Destarte, tendo por foco e objeto o controle de legalidade do ato de lançamento proferido, cumpre atestar que no curso do procedimento fiscal (e a seu termo, na lavratura do Relatório fiscal) não há qualquer motivação de glosa de custos relacionada a não comprovação de pagamentos de Notas fiscais de compras, mas tão somente glosa de custos por contabilizados tendo por base documentação fiscal inidônea. Pretendeu a fiscalização identificar novas hipóteses de incidência tributária, inovando o lançamento previamente efetuado por meio da diligência fiscal, o que não está autorizado pela legislação tributária, conforme enfrentado e pormenorizado no tópico a seguir, pela relevância.

Cogita-se, neste ponto e neste contexto, se o Relatório fiscal e os Autos de Infração emitidos trazem material probatório de infração tributária diversa àquela expressamente motivada nos autos, qual seja, a inidoneidade das Notas fiscais

emitidas por três de seus fornecedores, conforme pretendeu apurar a fiscalização em sede de diligência fiscal posterior ao lançamento.

Um exame primário do Relatório Fiscal e dos procedimentos fiscais que o antecederam nos permite afirmar que, excluída a motivação da inidoneidade documental dos Autos de Infração, restam apenas indícios frágeis e imprecisos, sequer convergentes, que não permitiram nem mesmo à fiscalização utilizá-los como prova presumida da infração tributária investigada.

Antes de apontar os registros no SINTEGRA como motivação mestra da infração tributária, a fiscalização joga luz sobre alguns fatos indiciários que geram certa suspeição sobre algumas operações comerciais, mas que, individualmente e no seu conjunto, não configuram prova suficiente para a desconsideração das compras efetuadas. Trata-se de presunções simples, de uso restrito e parcimonioso na composição de relações jurídico-tributárias, pois vejamos:

Nas presunções legais, cabe a autoridade fiscal apenas fazer prova cabal do fato exigido em lei para caracterizar a presunção. Provado o fato, presumida a infração tributária, cujo ônus da prova contrária é invertido ao contribuinte na maioria dos casos.

Contudo, no que se refere às presunções simples, ensina Alberto Xavier que não existindo ou sendo deficiente a prova direta pré-constituída, deve a autoridade fiscal investigar livremente a verdade material, recorrendo ativamente a todos os elementos necessários à sua convicção. Tais elementos, no caso, serão via de regra constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras da experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados, valendo-se de ilações, presunções, juízos de probabilidade ou de normalidade que devem ser suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade.

O indício não é uma prova diretamente relacionada ao fato que se deseja provar. Apenas indica um outro fato, mas que, por intermédio de determinado raciocínio, pode significar sua ocorrência. Disto resulta que, quando se tem presente um indício e não uma prova direta, o procedimento de comprovação dos fatos divide-se em duas partes, de igual importância: a comprovação da existência do fato indiciário e a demonstração da presunção de que ele efetivamente indicaria o fato que se deseja provar.

Assim, pontua a boa doutrina que para que um indício seja passível de consideração, deve ser GRAVE (propiciar um convencimento seguro, isto é, que não comporte dúvida razoável), PRECISO (não permitir que se extraia mais de uma consequência possível) e CONCORDANTE (caso existam vários indícios, todos eles devem apontar diretamente para o fato desconhecido de forma a não ser possível entender-se ocorrido qualquer outro fato). Logo, um indício pode ser utilizado como meio de prova, dando origem a uma presunção quando indício e presunção

gerem a convicção de que não exista alternativa razoável além daquela vislumbrada.

Portanto, caso subsista dúvida razoável quanto a procedência da exação, esta deverá ser cancelada em cumprimento, dentre outros, dos princípios da segurança jurídica e da legalidade (que impedem seja o tributo exigido quando não houver certeza de que foram atendidos os pressupostos legais para tanto) e da regra prevista no artigo 112 do CTN.

O Conselho de Contribuintes (atual CARF) ao examinar casos em que a Administração Fiscal pretendeu efetuar lançamentos tributários com base em fatos que não guardavam estreita relação com o fato gerador que se desejava provar ou em indícios e presunções destituídos de gravidade, precisão e concordância, cancelou tais lançamentos em diversas oportunidades, como se verifica, dentre outros, do seguinte precedente:

Presunção como meio de prova. Presunção é a ilação que se tira de um fato conhecido para provar a existência de um fato desconhecido. Sua validade repousa em três requisitos: o da gravidade, o da precisão e o da concordância, não prosperando a ilação quando os indícios escolhidos autorizem conclusões antípodas, como ocorreu no caso concreto. Incumbe ao fisco provar que o ato se fez na contramão da lei de regência com o propósito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (Ac. CSRF/01-06.015, J. 14.10.2008).

No caso concreto, nota-se que os indícios apontados pela fiscalização nº Termo de Verificação fiscal não atendem aos requisitos de gravidade, precisão e convergência, não permitindo presumir a falta de pagamento das Notas fiscais de compra de mercadorias glosadas:

Termo de Verificação Fiscal - Folhas 670 a 676					
Fornecedores	Fato Indiciário 1	Fato Indiciário 2	Fato Indiciário 3	Fato Indiciário 4	Fato Indiciário 5
INDUSFARMA (fls. 59/63)	Compras a prazo sem emissão de duplicatas, impossibilitando o protesto do crédito pelo credor.	3 cheques utilizados para pagamento de notas fiscais estavam nominais a própria Stock (Total R\$ 61.696,89)	Diligência em 2014. Empresa não localizada no endereço. Proprietário do imóvel confirma locação de 20/06/2010 a 20/06/2011, mas desconhece destino após locação.	Entrega de DCTF, DIPJ e DACON zeradas ref. 2010 e 2011. Sem recolhimento tributos de 2008 a 2012.	2 sócios intimados não compareceram para prestar esclarecimentos. 1 sócio não encontrado. 1 sócio que saiu em 2010 esclareceu que via movimentação de veículos com mercadorias mas não sabia sua destinação.
DESTAK (fls. 64/65)	Compras a prazo sem emissão de duplicatas, impossibilitando o protesto do crédito pelo credor.	8 cheques utilizados para pagamento de notas fiscais estavam nominais a própria Stock (Total R\$ 469.735,69)	SAPAC constata em Outubro de 2013 que empresa não existe no local indicado no CNPJ. Morador ao lado informa que empresa mudou-se há mais de um ano.	DIPJ inativa para 2011. Não entregou DCTF e GFIP ref. 2011.	
FARMA (fls. 66/67)	Compras a prazo sem emissão de duplicatas, impossibilitando o protesto do crédito pelo credor.		Diligência em 2014. Empresa não localizada no endereço. Moto táxi que ocupa o local não soube informar paradeiro da empresa.	Omissão na entrega de DIPJ, DCTF e DACON, além de não recolhimento de tributos no período.	1 sócio intimado não compareceu para esclarecimentos. Outro sócio não encontrado.

Veja-se, pela relevância, que os fatos indiciários apontados pela fiscalização no TVF não detêm os critérios necessários e convergentes para a formação de convicção de que as compras e pagamentos não ocorreram:

Fato indiciário 1: a não existência de duplicatas não é indício grave, preciso e concordante, uma vez que a própria fiscalização no seu TVF registra que a sua emissão não seria obrigatória; ademais, o contribuinte acrescenta ainda a

existência de duplicatas virtuais, prática moderna e suficiente para as execuções de dívidas de transações comerciais;

Fato indiciário 2: a amostra de 11 cheques, no caso, é insuficiente para abarcar o todo, considerando o total superior a R\$ 15 milhões de compras glosadas, enquanto os cheques nominais à própria Stock totalizam cerca de R\$ 530 mil, aproximadamente 3,5%; apesar de ser indício grave, não é preciso, à medida que há outra conclusão possível, alegada pelo próprio contribuinte, que seria o pagamento do valor em espécie, o que poderia ser aferido pelo aprofundamento nas investigações e conciliações bancárias e contábeis, além de estarem amparados em declaração de recebimento pelos fornecedores;

Fato indiciário 3: também não são graves, precisos e concordantes os indícios revelados pela diligência realizada em 2014, com o fim de aferir os fatos havidos em 2011; ao revés, indicam os indícios que em 2011 as empresas teriam de fato funcionado naqueles endereços;

Fato indiciário 4: a situação fiscal das fornecedoras não permite conclusão a respeito das operações comerciais havidas com terceiros em 2011;

Fato indiciário 5: o não comparecimento dos sócios para prestar esclarecimentos também não é indício grave, preciso e convergente à inexistência das compras ou dos pagamentos; sequer o depoimento de um dos sócios, que saiu da empresa em 2010, é relevante e indiciário de fatos ocorridos em 2011.

Destarte, atesta-se que, por ocasião do procedimento fiscal, a autoridade atuante somente aferiu fatos indiciários, cuja investigação foi “interrompida” pela sobreposição da inidoneidade documental, que outrora foi desconstituída.

Fundados na inidoneidade documental, permeados apenas por fatos indiciários não conclusivos e convergentes, foram lavrados Autos de Infração de IRPJ, CSLL e IRRF. Contudo, provada a insubsistência da motivação raiz de todo o lançamento tributário, qual seja, a inidoneidade das notas fiscais de compra emitidas pelos fornecedores do impugnante, e inexistentes outras hipóteses de incidência tributária ou motivações narradas no Relatório Fiscal apuradas à época dos lançamentos, não resta alternativa a esta relatoria senão a propositura de exoneração integral dos créditos tributários lançados de IRPJ e CSLL, em consonância com a Impugnação apresentada. Trata-se, adiante, do lançamento de IRRF.

Razões complementares, pautadas no exame da legislação tributária relativa aos atos administrativos de lançamento, teoria dos motivos determinantes, teoria das provas e competência para revisão dos lançamentos das autoridades lançadora e julgadora, são dispostas no tópico 2.4 adiante.

Pois bem, por concordar integralmente com as razões acima expostas entendo que, no que se refere à infração de glosa de custos, no mérito, o Recurso deve ser provido para julgar

insubsistente o lançamento. Isto porque, como fartamente comprovado, o lançamento original foi fundado na glosa de custos em razão da utilização de documentos INIDÔNEOS, fundados na SUSPENSÃO cadastral dos fornecedores, o que não corresponde com a realidade no exercício em análise no presente lançamento.

Assim é que, oriento meu voto por dar provimento ao Recurso Voluntário e julgar improcedente o lançamento de IRPJ e CSLL decorrente da glosa de custos.

No que se referem às demais razões de mérito como decadência e responsabilidade solidária, os mesmos restam prejudicados. Entretanto, mesmo que superado no mérito, entendo que subsidiariamente tanto a multa qualificada quanto à responsabilização solidária deveriam ser afastados.

O TVF não detalhou adequadamente os fundamentos que levaram à qualificação. A utilização de documento INIDÔNEO, por si só, não é fundamento para a qualificação da multa. Seria necessário demonstrar a atuação dolosa e consciente dos agentes.

O mesmo ocorre em relação à responsabilização solidária aplicada de forma absolutamente objetiva contra os sócios.

Entretanto, são matérias prejudicadas face ao provimento no mérito para julgar improcedente o lançamento de IRPJ e CSLL.

Assim, por essas razões oriento meu voto por afastar as preliminares de nulidade do lançamento e alegação de decadência e, superando a nulidade da decisão recorrida voto por dar provimento ao Recurso no mérito, para julgar improcedente o lançamento. No que se refere ao Recurso de Ofício, o mesmo resta prejudicado.

CASO SUPERADO NO MÉRITO O REDATOR DO VOTO VENCEDOR DEVE ANALISAR A NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA QUE ACHO QUE OCORREU, BEM COMO ENFRENTAMENTO MELHOR DAS SUBSIDIÁRIAS.

No que se refere ao Recurso de Ofício, o mesmo decorreu do reconhecimento parcial de pagamentos realizados pela Recorrente (nas mesmas operações imputadas como INIDÔNEAS e inexistentes), e do afastamento da exigência de IRRF.

Quanto a exoneração parcial relativa à infração de glosa de custos sua análise encontra-se prejudicada face ao provimento do recurso no mérito.

Já no que se refere ao IRRF, concordo com a decisão Recorrida (tanto no voto vencido quanto no vencedor), isto porque, se a glosa em quase sua totalidade foi decorrente da acusação de inexistência das operações, não há sentido se exigir IRRF sobre pagamentos que possivelmente não ocorreram.

Ademais, a se concluir pela existência dos pagamentos, haveria identificação e causa, o que também afastaria a exigência do IRRF.

Neste particular cumpre citar trecho do voto vencedor neste particular:

Conforme se verifica, a hipótese de incidência do IRRF, tratada nos dispositivos transcritos, relaciona-se com pagamento efetuado a beneficiário não identificado.

No caso concreto, tem-se que grande parte dos custos foram glosados devido à não comprovação da ocorrência da operação, conclusão esta fundamentada em vários indícios, conforme já mencionados nos itens anteriores, entre os quais, pode-se citar a não comprovação dos pagamentos indicados nos documentos apresentados pelo sujeito passivo.

Por outro lado, uma pequena parte dos custos foram comprovados.

Portanto, tem-se duas situações, quais sejam, pagamentos, relacionados aos custos glosados, comprovados e não comprovados. Quanto aos pagamentos comprovados, considerando-se que a previsão normativa é o pagamento realizado a beneficiário não identificado, não se observa, nesse contexto, os requisitos necessários para constituir o crédito tributário relativo ao IRRF. Quanto à parte não comprovada dos pagamentos, é de se observar o entendimento da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), proferido na Solução de Consulta Interna nº 11/2013, cuja ementa transcreve-se:

O registro contábil de despesa amparado em nota fiscal inidônea não autoriza, por si só, além da exigência do IRPJ (em face da glosa da despesa inexistente ou não comprovada), a cobrança pelo Fisco do IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

A glosa de custo ou despesa, baseada em nota fiscal inidônea é compatível com o lançamento reflexo do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) motivado pelo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que haja a comprovação por parte da autoridade fiscal do efetivo pagamento.

Embora a glosa do custo não tenha se mantido pela inidoneidade documental e sim pela verdade material que não comprovou a realização das operações, considero que o entendimento exarado na referida SCI também deve ser aplicado ao caso.

É que a exigência do IRRF seria contraditória em relação à exigência do IRPJ/CSLL, considerando-se que a glosa dos custos fundamenta-se, inclusive, nos pagamentos inexistentes, pois a sua hipótese de incidência tem como pressuposto a existência de um pagamento, sem causa ou a beneficiário não identificado, situação essa que não ficou comprovada nos autos.

Destarte, todo o valor do IRRF deve ser exonerado.

Além disso, como muito bem ressaltado no voto vencido:

No caso concreto, nota-se que a fiscalização não identifica as datas dos pagamentos para efetuar os lançamentos de IRRF, mas tão somente considera as

Notas fiscais supostamente inidôneas como “base de cálculo” para o lançamento do IRRF, como se pagamentos fossem (!?), o que é absolutamente diverso à hipótese de incidência tributária prevista em Lei, corroborada pela interpretação dada pela RFB ao caso de concomitância de glosa de custos e lançamento de IRRF.

Assim, acerbada a decisão Recorrida neste particular, razão pela qual nego provimento ao Recurso de Ofício.

Conclusão.

Desta feita, nos termos da faculdade garantida pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023), com as razões aqui acrescidas e, quanto ao Recurso Voluntário, não acolher as preliminares de nulidade e de decadência e superar a preliminar de nulidade da decisão recorrida para, no mérito, dar-lhe provimento e julgar insubsistente o lançamento de IRPJ e CSLL. Resta prejudicado a análise do Recurso de Ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva