



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.729627/2016-10
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-005.941 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de outubro de 2021
Recorrentes VERDAO DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTI LTDA - ME
FZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012, 2013

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. FORÇA PROBANTE.

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

NOTA FISCAL. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.

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

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REPARTIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.

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

NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. AQUISIÇÃO. MERCADORIAS. EMPRESA INEXISTENTE DE FATO. GLOSA DE CUSTOS.

Cabe à contribuinte apresentar à fiscalização documentação hábil e idônea apta a comprovar o pagamento das aquisições de mercadorias, e que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido, e em assim não o fazendo, é de se concluir, aliado a outras evidências, que as supostas aquisições não foram efetivamente recebidas/adquiridas. Assim, correto o procedimento fiscal em glosar os custos relativos às citadas aquisições, contabilizadas pelo contribuinte.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estende-se ao lançamento decorrente os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz (de IRPJ).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Andre Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga e Andre Severo Chaves.

Relatório

Por bem descrever toda a situação, transcrevo relatório e voto da decisão de piso, conforme Acórdão de nº 12-91.443, proferido pela 8ª Turma da DRJ/RJ, em sessão de 20 de setembro de 2017:

Relatório

Trata o presente processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor de R\$ 616.275,00, de Contribuição Social s/Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$ 221.859,00, de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), no valor de R\$ 1.327.361,44, referentes aos anos-calendário de 2012 e 2013. Sobre os valores lançados incidiu multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento) e demais encargos de juros moratórios.

Nos termos expostos na descrição dos fatos no Termo de Verificação Fiscal (fls. 925/933), a autuação em foco decorreu dos seguintes fatos apurados no curso do procedimento fiscal:

O procedimento ocorreu, porque o sujeito passivo aparece como comprador em várias notas fiscais de venda emitidas pela empresa individual J. A. DE FREITAS – HORTIFRUTIGRANJEIROS (J.A. DE FREITAS), de CNPJ 14.771.854/0001-86, empresa esta que nunca existiu de fato.

De acordo com os registros obtidos na Junta Comercial do Estado de Goiás – JUCEG, bem como no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ, a empresa individual J. A. DE FREITAS, situada em Anápolis – GO, iniciou as atividades em dezembro/2011, no ramo do comércio atacadista de frutas, verduras, raízes, tubérculos, hortaliças e legumes frescos.

Em 10/04/2013, a J. A. DE FREITAS mudou seu ramo de atividade para o comércio varejista de peças e acessórios novos e usados para veículos

automotores, e também alterou seu nome para J. A. DE FREITAS AUTOPEÇAS – ME (com nome fantasia de PEÇAS CAETANO).

Em agosto/2013, a J. A. DE FREITAS foi baixada na JUCEG, mas não houve comunicação deste fato à Receita Federal do Brasil.

O CNPJ da J. A. DE FREITAS foi baixado por “inexistência de fato”, no processo nº 13116.721063/2016-13, conforme o Ato Declaratório Executivo nº 16, de 28/07/2016, publicado no DOU de 01/08/2016. Foi comprovado que esta empresa nunca existira de fato.

O sujeito passivo era um dos maiores “clientes” da J. A. DE FREITAS. Entre 23/01/2012 e 29/06/2013, a J. A. DE FREITAS emitiu notas fiscais eletrônicas de vendas de hortifrutigranjeiros, tendo o sujeito passivo como destinatário, num montante de R\$ 2,5 milhões. Deste total, R\$ 677 mil ocorreram de 25/04/2013 em diante, quando a emitente tinha endereço numa pequena loja de Anápolis (GO), onde deveria vender somente autopeças.

A fiscalização solicitou que o sujeito passivo comprovasse, através de documentação hábil e idônea, o efetivo pagamento dos valores relativos às compras efetuadas junto ao fornecedor J. A. DE FREITAS.

Em resposta, o sujeito passivo anexou cópias de recibos, sendo um para cada nota fiscal emitida pela J. A. DE FREITAS. O sujeito passivo afirmou ter feito os pagamentos em dinheiro à J. A. DE FREITAS, e que os recibos eram a comprovação destes vários pagamentos, que ficavam entre R\$ 23 mil e R\$ 87 mil.

Ocorre que os recibos não trazem a assinatura de quem recebeu as elevadas quantias, e, por isso, não servem para comprovar tais pagamentos. O que aparece, em todos os recibos, é sempre uma mesma rubrica, que não identifica, de forma alguma, o recebedor. Também não há, nos recibos, reconhecimento de firma em cartório.

Reintimado para que enviasse outros documentos para comprovar tais pagamentos, o sujeito passivo continuou afirmando que fazia os pagamentos sempre em dinheiro, e que os recibos apresentados seriam as únicas provas destes pagamentos efetuados à J. A. DE FREITAS. Informou, ainda, que, quando as mercadorias eram entregues, o portador da mercadoria recebia o valor pago à vista e em espécie, e que não teria como mostrar os saques dos valores correspondentes em seus extratos bancários.

O sujeito passivo foi intimado a apontar quem rubricou todos os recibos apresentados (todos tinham a mesma rubrica), a fim de verificar seu vínculo com a J. A. DE FREITAS. Entende a fiscalização que não seria possível que se entregassem R\$ 2,5 milhões a uma mesma pessoa, em dinheiro vivo, ao longo de apenas um ano e meio, sem que se soubesse, exatamente, quem seria essa pessoa.

O sujeito passivo informou que não foi possível identificar nome e CPF da pessoa que assinou os recibos, “por se tratar de pessoa vinculada à emitente, estranha aos nossos quadros”.

Em 17/03/2016, a fiscalização consultou o SPED e obteve a escrituração contábil do sujeito passivo, dos anos de 2012 e 2013, para tentar identificar as

compras e os respectivos pagamentos efetuados à J. A. DE FREITAS. Não conseguiu encontrar estes lançamentos contábeis – nem das compras, nem dos pagamentos.

O sujeito passivo foi intimado para que indicasse os números das linhas correspondentes aos pagamentos à J. A. DE FREITAS. Com relação ao registro dos pagamentos efetuados na escrituração contábil, o sujeito passivo indicou, como solicitado, os números das linhas dos Diários, nas quais estavam os lançamentos. A fiscalização observou que, no final de cada mês, era feito um lançamento genérico, abrangendo todos os pagamentos de mercadorias à vista e em espécie, creditando “1101001 – CAIXA” e debitando “4101001 – COMPRAS À VISTA”. Os fornecedores não foram especificados, nestes lançamentos.

Defende a fiscalização que não é prática do mercado de hortifrutigranjeiros efetuar tantos pagamentos em dinheiro, com valores tão elevados, já que tal prática não ocorre em outras empresas desse ramo. Não é razoável que o sujeito passivo tenha repassado, em apenas um ano e meio, R\$ 2,5 milhões em dinheiro (em frações expressivas) a uma pessoa que não consegue identificar com precisão. No mínimo, a VERDÃO tinha algum contato com alguém da J. A. DE FREITAS. Mas, nem isso foi capaz de informar.

Em 13/05/2016, foi solicitado ao sujeito passivo que informasse o nome, o telefone de contato, o endereço, e toda a documentação/esclarecimento de que dispusesse sobre a pessoa com a qual tratava (fazia os pedidos) das “compras” acobertadas pelas notas fiscais da J A FREITAS HORTIFRUTIGRANJEIROS – ME, de CNPJ 14.771.854/0001-86; e o nome, o telefone de contato, o endereço, e toda a documentação/esclarecimento de que dispusesse sobre a pessoa à qual foram entregues, em espécie, ao longo de 2012 e 2013, os quase \$ 2,5 milhões como pagamento das “compras” acobertadas pelas notas fiscais da J A FREITAS HORTIFRUTIGRANJEIROS – ME, de CNPJ 14.771.854/0001-86.

Em resposta, o sujeito passivo disse que não tinha como prestar os esclarecimentos solicitados, sugerindo, também, que a própria RFB “proceda com a expedição de Ofícios aos Cartórios da Região, para que assim possa vir a ser identificada a pessoa física” que rubricou os recibos apresentados.

Concluiu a fiscalização que o sujeito passivo abateu do seu lucro valores que corresponderiam a mercadorias compradas da J. A. DE FREITAS HORTIFRUTIGRANJEIROS, de CNPJ 14.771.854/0001-86, empresa que nunca existiu de fato.

Intimado a comprovar o efetivo pagamento destas compras efetuadas junto à J. A. DE FREITAS, o sujeito passivo não conseguiu fazê-lo. Entregou dezenas de recibos apenas rubricados, sem possibilidade de identificação do recebedor dos montantes, e inábeis, portanto, para comprovar tais operações.

As compras, ocorridas no período de janeiro/2012 a junho/2013, chegaram a R\$ 2,5 milhões. Apesar disso, a fiscalizada não sabe dizer a quem entregou todo esse dinheiro em espécie, nem a quem encaminhava, na J. A. DE FREITAS, os pedidos de compra.

Estes pagamentos não são discriminados na escrituração contábil. Também não se diferenciam as entradas dos hortifrutigranjeiros, que viajaram dois mil

quilômetros de Anápolis (GO) a Vitória do Santo Antão (PE). O sujeito passivo prefere aglutinar todos os pagamentos de compras à vista num único lançamento mensal.

Os fatos registrados na escrituração contábil devem ser comprovados por documentos hábeis, e que só desta forma fazem prova a favor do contribuinte, conforme determina o artigo 923 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99).

Diante do exposto, a fiscalização efetuou a glosa das compras (custos não comprovados), nas apurações trimestrais de resultados do primeiro trimestre de 2012 ao terceiro trimestre de 2013, com base nas notas fiscais utilizadas, gerando lançamentos de ofício no IRPJ e reflexo na CSLL.

Mesmo ficando demonstrado que não houve compras de mercadorias da J. A. DE FREITAS, também é certo que os montantes envolvidos foram retirados do caixa da VERDÃO, como se vê nos lançamentos contábeis mensais apontados pela própria fiscalizada, com créditos na conta “1101001 – CAIXA” e débito em “4101001 – COMPRAS À VISTA”.

Os lançamentos que comprovam as saídas no caixa, nas quais estariam contidos os pagamentos efetuados à empresa inexistente J. A. DE FREITAS, foram indicados pelo próprio sujeito passivo. Na verdade, estes pagamentos não têm identificação do beneficiário, nem de alguma operação que os justifique.

Os pagamentos efetuados a beneficiários não identificados estão sujeitos à incidência do imposto de renda, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35% (art. 674 do RIR/1999), o que gerou lançamento de ofício de IRRF.

O sujeito passivo, obviamente por determinação dos sócios-administradores, com relação aos anos fiscalizados, abateu do seu lucro compras respaldadas em notas fiscais emitidas por uma empresa inexistente de fato (e que não se comprovam), agindo para impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento de fato gerador do IRPJ por parte da autoridade fazendária. Por isso, a multa de ofício deste período deve ser de 150% (cento e cinquenta por cento), como determina o artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

De acordo com a documentação do sujeito passivo (contrato social e alterações, seus sócios-administradores eram, em 2012 e 2013, JOSÉ ALEXANDRE DOS SANTOS, de CPF 028.161.934-46, e JOSICLEIDE BEZERRA DE OLIVEIRA SANTOS, de CPF 046.139.184-80.

Diante dos fatos relatados, pode-se asseverar que estes sócios-administradores cometeram infração de lei, por agirem de forma a impedir ou retardar o conhecimento de fato gerador do IRPJ por parte da autoridade fazendária. Por isso, respondem solidariamente com o sujeito passivo pelo crédito tributário constituído no presente processo, conforme determina o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966).

Inconformados, o interessado e os responsáveis apresentaram impugnações, alegando, em síntese, o seguinte:

. que o recebimento da presente Impugnação, na sua completude, por ser tempestiva, produza os efeitos suspensivos previstos no inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional – CTN.

. que os fatos econômicos glosados trataram de aquisição de carregamentos de tomates, que se processaram com notas fiscais, os quais foram recebidos, conferidos e pagos na forma costumeira para esse tipo de atividade.

. que a construção lógico-normativa do art. 247 do Decreto 3.000/1999, somada à proibição de alteração dos conceitos inerentes ao Direito Civil, do art. 110 do Código Tributário Nacional ("CTN"), permitem inferir que a própria noção de "custo" não compõe a base de incidência do IRPJ/CSLL. Melhor dizendo, é verdadeira hipótese de não-incidência tributária.

. que o agente fiscal está autorizado à cobrança do imposto apenas e unicamente sobre a parcela que compõe "lucro líquido" do contribuinte.

. que a empresa J. A. de FREITAS (CNPJ 14.771.854/0001-86) ("J.A."), pessoa jurídica que foi baixada de ofício pela Receita Federal, em 01/08/2016, através de publicação de Ato Declaratório Executivo, por "inexistência de fato" somente passou a ter seus atos considerados ineficazes a partir da data de publicação do ADE que a considerou inapta (Processo administrativo 13116.721063/2016-13). Até então, não havia qualquer sinalização da RFB quanto à inidoneidade da J.A. Tanto que, à época em que se adquiriu as cargas de tomates, a empresa estava devidamente autorizada pelos fiscos a emitir as competentes notas fiscais eletrônicas.

. que o Ato Declaratório Executivo nº 16, de 28/07/2016, publicado no DOU de 01/08/2016, não pode retroagir para ter seus efeitos vigentes em 2012/2013. Nessa época, a empresa operava, vendia e possuía sócios responsáveis devidamente cadastrados.

Tudo, a ponto de terem certificados digitais autorizados à expedição de notas fiscais eletrônicas, e tudo o mais; que não pode ser penalizada pela torpeza alheia.

. que, de mais a mais, a empresa forneceu de fato os carregamentos contratados nos períodos de 01/2012 a 06/2013. Todas as compras foram lastreadas em documentação fiscal hábil para demonstrar o negócio jurídico e o transporte de mercadorias, no caso, as Notas Fiscais Eletrônicas (NFe) e os respectivos DANFE. Em outras palavras, o negócio jurídico foi perfeito e acabado.

. que a apresentação da nota fiscal eletrônica, juntamente com os recibos de pagamento, deveriam ser mais que suficientes na demonstração de existência da operação.

. que, de toda sorte, e, em obediência à cooperação constitucional, traz prova adicional da efetiva circulação e entrega das mercadorias fornecidas pela J.A.: o Relatório de Fronteiras junto ao Fisco do Estado de Pernambuco. Trata-se do controle da fronteira estadual exercido pelo fisco, com vistas a imediata exigência do diferencial de ICMS, quando da entrada de mercadorias proveniente de fora do Estado.

. que, neste documento, estão elencadas, mês a mês, uma a uma, todas as compras de mercadorias que foram adquiridas provenientes de outros Estados (nesse relatório realçamos todas as NFe expedidas pela J.A., que foram indevidamente objeto de glosa pelo D. Auditor). Resta demonstrada, como dito, a passagem das mercadorias pelas fronteiras do Estado, constituindo mais um elemento probante da realidade das compras efetuada, aqui apresentado.

. que não pode conceber forma mais proba de demonstrar a efetivação da operação, que não o documento de registro na Secretaria da Fazenda Estadual, emitido por empresa capaz de fazê-lo e devidamente registrada e regular perante esse Fisco.

. que, para os contribuintes que apuram seus levantamentos pelo regime de competência, o cálculo do imposto a pagar não guarda vínculo com a efetivação das obrigações e pagamentos da vida civil.

. que, em outras palavras, a apuração de custos desta Impugnante - como de todas as outras empresas que apuram seus balanços pelo regime de competência - resta configurada pela mera celebração do acordo de compra e venda. É o efeito contábil que deve ser considerado para fins de apuração do imposto de renda e da contribuição social.

. que, ainda que o contribuinte não tivesse adimplido imediatamente sua obrigação para com os seus fornecedores, poderia sim ter se apropriado do custo para fins de apuração do Imposto de Renda. Custo caracterizado pelas compras das mercadorias e lastreado em documentação hábil e idônea - as Notas Fiscais Eletrônicas, cujas expedições somente foram possíveis com o permissivo do fisco à época.

. que todos os pagamentos estão devidamente identificados na contabilidade da empresa, conforme atesta-se a teor dos lançamentos de compras à vista no mês, embasado em livro auxiliar, que individualiza cada uma dessas compras - no caso, no livro de entradas de mercadorias - permissivo legal previsto no parágrafo 1º do art. 258 do RIR/99.

. que os autos de infração simplesmente assumem que houve pagamento a outrem como ato contínuo da glosa dos custos.

. que, ainda que se assumisse a possibilidade de cobrança de IRRF, o que não é verdade, ainda assim, se depararia diante da situação de constituição de lançamento tributário nulo, ou que deveria ser anulado, por ter sido lavrado com erro no aspecto temporal dos fatos geradores e vencimentos do tributo.

. que, no caso sob análise, o fato gerador (vencido o imposto no dia do pagamento da importância - art. 674, § 2º, do RIR/1999) de cada suposta retirada de dinheiro da empresa para pagamento das compras de tomates da empresa J.A. ocorreu no dia do recebimento das mercadorias, conforme estampado nas notas fiscais eletrônicas e recibos acostados aos autos: para cada recebimento de mercadoria, seu respectivo desembolso.

. que os lançamentos contábeis eram feitos como resumo dos registros no "livro de registro de entrada de mercadorias", parte da escrituração do SEF, exigência do fisco do Estado de Pernambuco (o Estado de Pernambuco não aderiu à Escrituração Fiscal Digital do ICMS e IPI, nos termos do programa SPED - continuou com seu próprio Sistema de Escrituração Digital - SEF).

. que a fiscalização, ao invés de considerar as datas dos fatos geradores e vencimentos do tributo a dos recebimentos das mercadorias constantes nas notas fiscais eletrônicas, pagas à vista, conforme recibos de mesma data das notas fiscais, utilizou as datas em que houve o registro dessas compras na contabilidade (ECD), lançadas que foram de forma resumida ao final do mês.

. que se o D. Fiscal houvesse de lançar o IRRF sobre a compra de tomates, que ao menos o fizesse dentro dos patamares corretos do aspecto temporal do lançamento do IRRF conforme disposto do art. 674 do Decreto nº 3.000/99.

. que o presente lançamento tributário padece dos achaques alertados pelo art. 142 do nosso Código Tributário Nacional, devendo ser considerado nulo de face, por evidente vício material em sua formação.

. que é descabida a multa majorada de 150% sobre as exações imputadas. A um, porque não houve qualquer tipo de infração a lei (verdade material). A dois, porque é dever da fiscalização demonstrar cabalmente no ato de lançamento, que fatos e provas demonstram o agir ilícito do contribuinte. Afinal, essa é a redação do art. 9º do Decreto nº 70.235/72, c/c o art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

. que por se tratar de multa qualificada de 150%, se faz necessário que se tenha consubstanciada a ocorrência de ato doloso (crime, como definido nos arts. 71, 72 e 73 da lei nº 4.502/1964).

. que os dirigentes não podem ser solidariamente responsáveis por uma exação, quando não agiram de má-fé em momento algum.

. que não se pode exigir responsabilidade tributária sobre terceiros que não praticaram ato com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos.

. que o D. Fiscal limitou-se apenas a anunciar o nome dos sócios da empresa autuada, como se a sua responsabilidade fosse ilimitada pelas dívidas da empresa.

. que o lançamento tributário claramente falha em demonstrar a ilicitude da conduta do sócio em voga. Cita acórdãos do CARF.

Protesta ainda a Impugnante pela produção de todos os meios de prova admitidos, notadamente a juntada posterior de documentos.

É o relatório.

Voto

Dos requisitos de admissibilidade

O interessado e os responsáveis tomaram ciência dos autos de infração em 20/12/2016 e 19/12/2016 e as impugnações foram protocoladas em 06/01/2017 e 10/01/2017. Assim, as impugnações são tempestivas, e por reunirem os demais requisitos de admissibilidade, delas conheço.

Da suspensão do crédito tributário

O interessado requer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

O art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN) reza:

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

.....

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;”

Portanto, a exigibilidade do crédito tributário estará suspensa, enquanto não houver decisão definitiva no âmbito administrativo.

Da juntada posterior de documentos

O interessado protesta pela juntada posterior de documentos.

Com relação ao pedido do interessado, deve-se esclarecer que o art. 15 c/c o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972 dispõe que a prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do interessado em fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do § 4º do art. 16 (alínea a: impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; alínea b: refira-se a fato ou direito superveniente; alínea c: destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos).

Deve-se registrar que, no caso concreto, até o presente momento, não consta que o interessado tenha juntado qualquer documentação em momento posterior à apresentação da peça impugnatória. Se tivesse juntado, teria o ônus de comprovar a ocorrência de uma das condições referidas nas alíneas a, b e c do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, que poderiam justificar a apresentação de documentos a posteriori, conforme o disposto no art 16, § 5º do referido diploma legal.

Do mérito

IRPJ

Antes de se adentrar propriamente na questão meritória, cabe um esclarecimento: as Delegacias de Julgamento estão vinculadas à lei (art. 142, parágrafo único, do CTN), às normas legais e regulamentares (art. 116, III, da Lei 8.112/1990), às Súmulas do CARF aprovadas pelo Ministro de Estado da Fazenda e com efeito vinculante em relação à administração tributária federal (Portaria – MF nº 383/2010), e ao entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil expresso em atos normativos (art. 7º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011), não estando vinculadas às decisões incidentais proferidas pelo Conselho de Contribuintes, atual CARF, nem pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Feito este registro, passa-se à análise.

Pelos fatos narrados, verifica-se que a glosa dos custos ocorreu, em síntese, pelo fato de as notas fiscais terem sido emitidas por fornecedora baixada por inexistência de fato (Ato Declaratório Executivo nº 16, de 28/07/2016) e em razão de o interessado não lograr comprovar a quem efetuou os pagamentos pelas mercadorias (tomates) compradas.

Com relação às notas fiscais terem sido emitidas por fornecedora baixada por inexistência de fato, deve-se esclarecer o seguinte.

A Receita Federal considera como documento inidôneo quando emitido em nome da pessoa jurídica que não exista de fato e de direito, apesar de constituída formalmente, não possua existência de fato ou seja desativada, extinta ou baixada no órgão competente, como ocorreu no presente caso. Os documentos inidôneos não servem para amparar custos ou despesas operacionais na determinação do lucro real.

A Portaria no 187 de 26-04-93, disciplinou a apuração de documentos com indícios de falsidade material ou ideológica e a expedição de Ato Declaratório declarando ineficazes os documentos emitidos em nome da pessoa jurídica investigada.

Registre-se que, de acordo com o art. 2º, do referido Ato Declaratório, o mesmo entrou em vigor na data da sua publicação (01/08/2016), não podendo, a meu juízo, retroagir para produzir efeitos jurídicos relativamente a fatos geradores ocorridos em 2012 e 2013.

Além disso, os valores contidos no documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada ou declarada inapta, ou baixada, produzirão efeitos tributários em favor de terceiros interessados, desde que os adquirentes de bens, direitos e mercadorias ou os tomadores de serviços comprovem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços (art. 82 da Lei no 9.430/96).

Noutro giro, na situação em que fique comprovada a efetividade e regularidade das operações, com emissão de documento fiscal e seu pagamento, não se pode admitir que o contribuinte tomador do serviço seja apenado por atos praticados pelo prestador do serviço que não estão diretamente ligados àquele. O contribuinte adquirente de serviços não possui poder de polícia para fiscalizar a escrituração de prestador.

Neste sentido, cita-se o art. 47 da Instrução Normativa RFB nº 1.634, de 06 de maio de 2016:

“ Art. 47. É considerado inidôneo, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiro interessado, o documento emitido por entidade cuja inscrição no CNPJ tenha sido declarada inapta ou baixada.

§ 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 da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

II - deduzidos na determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF);

III - utilizados como crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não cumulativos;

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

....

§ 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.” (grifei)

Da leitura do dispositivo supra, verifica-se que se o adquirente dos bens comprovar o recebimento das mercadorias e o pagamento do respectivo preço, tais valores contidos nos documentos produzirão efeitos tributários.

Ocorre que, in casu, o interessado não logrou comprovar o recebimento das mercadorias e nem a quem foi feito o pagamento.

O Extrato de Notas Fiscais Relativas a Operações Interestaduais Sujeitas ao ICMS Antecipado, juntado pelo interessado e pelos responsáveis, para fazer prova da ocorrência das operações mercantis, é um documento emitido pelo próprio interessado, conforme revela a Portaria SF nº 251, de 09.12.2013, do Estado de Pernambuco - PE, que uniformiza os procedimentos concernentes ao recolhimento do ICMS antecipado relativo à entrada, neste Estado, de mercadoria ou bem procedentes de outra Unidade da Federação:

“Art. 1º O recolhimento do ICMS antecipado relativo à entrada, neste Estado, de mercadoria ou bem procedentes de outra Unidade da Federação, deve ser efetuado sob o código de receita 058-2, mediante utilização de DAE-10

...

Art. 1º-A O Extrato de Notas Fiscais Relativas a Operações Interestaduais Sujeitas ao ICMS Antecipado - Extrato de Notas Fiscais, mencionado no art. 1º, contém os valores do imposto antecipado devido, relativos às aquisições efetuadas no correspondente período fiscal. (Port. SF 125/2017)

Parágrafo único. Relativamente ao Extrato de Notas Fiscais de que trata o caput, observa-se:

I – deve ser emitido pelo contribuinte ou seu representante legal, bem como por contador ou contabilista, com utilização de certificação digital.”

Sendo assim, como é um documento emitido pelo próprio interessado, e não por terceiros, não tem força probante para atestar que as operações teriam ocorrido efetivamente. Data venia, não há prova cabal do recebimento da carga de tomates, já que amparada em documentação provinda de fonte meramente interna.

Diferentemente seria se este documento fosse emitido por terceiros, no caso, a Secretaria de Fazenda do Estado de Pernambuco – PE ou que houvesse alguma prova de que a carga física, provinda de Anápolis – GO, tivesse passado efetivamente pela fronteira estadual (carimbo da Secretaria Estadual de Fazenda na nota fiscal atestando conferência física, por exemplo).

No que se refere aos pagamentos efetuados, o interessado alega que, ainda que não tivesse adimplido imediatamente sua obrigação para com os seus fornecedores, poderia, sim, ter se apropriado do custo para fins de apuração do Imposto de Renda, tendo em vista o regime de competência.

De fato, há que se concordar com o interessado, quando afirma que a dedução de custos e/ou despesas independe do efetivo pagamento, tendo em vista o regime de competência (despesas incorridas). Contudo, não é disso que se trata o presente caso. Não se discute ter havido pagamento. Pagamento houve. O problema é que o interessado, apesar de reiteradamente intimado, não logra identificar o beneficiário dos pagamentos constantes dos recibos. Pior, não logra comprovar nem com quem tratou das operações mercantis na empresa fornecedora.

Ora, não é concebível que o interessado não logre identificar a quem pagou, mormente um valor de até R\$ 2,5 milhões em dinheiro, e nem conseguir identificar com que funcionário do fornecedor negociou.

Portanto, não está comprovado o recebimento das mercadorias e nem identificado o beneficiário dos recibos.

Por fim, carece de fundamento a alegação do interessado, de que o custo não compõe a base de incidência de IRPJ/CSLL, sendo hipótese de não incidência tributária.

Vejamos o disposto no § 1º do art. 247 do RIR/1999.

“Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, §1º).

§2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §4º).

§3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º).”

Suscintamente, para chegar ao lucro real, passa-se pela apuração do lucro líquido que, obviamente, é o resultado apurado na Demonstração do Resultado do Exercício, o que passa necessariamente pela dedução dos custos. Evidente que se os custos são glosados por inexistirem, há um acréscimo de lucro sujeito à apuração de IRPJ.

Portanto, pelo exposto, é procedente a autuação de IRPJ.

CSLL

Cabe registrar que as exigências fiscais apuradas no IRPJ ocasionam insuficiência na determinação da base de cálculo de CSLL, o que ensejou a lavratura do respectivo auto de infração.

A exigência fiscal relativa a esta contribuição é mera decorrência dos fatos apurados no auto de infração do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ). Subsistindo o auto de infração matriz (IRPJ), igual sorte deve colher aquele auto de infração lavrado por mera decorrência, tendo em vista o nexo causal entre eles.

Portanto, é procedente a autuação de CSLL.

IRRF

De início, cabe esclarecer ao interessado que não cabe tornar nula a autuação como um todo (IRPJ e CSLL), em face da constatação de eventual erro material na data da ocorrência dos fatos geradores no lançamento de IRRF. São eventos distintos e autônomos entre si.

De acordo com § 6º, do art. 47, da Instrução Normativa RFB nº 1.634, de 06 de maio de 2016, se o adquirente dos bens não comprovar o pagamento a quem lhe vendeu as mercadorias, cabível o IRRF, na forma prevista no art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Portanto, a priori, seria cabível a autuação do IRRF por falta de identificação dos beneficiários. Contudo, por ter havido ofensa ao princípio da legalidade na fixação da data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o lançamento deve ser cancelado.

Aos fatos.

Sabe-se que a Lei n.º 8.981/95, § 2º, do art. 61, reputa ocorrido o fato tributário do IRRF incidente sobre pagamento sem causa, ou relativo à operação não-comprovada, no dia do próprio pagamento ou remessa de recursos. In verbis, os dispositivos legais mencionados:

“Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.”

Poder-se-ia objetar a ilação acima argumentando que a lei fixa apenas o momento em que se considera vencido o imposto e não quando se reputa

ocorrido o fato tributário correspondente. Ora, para uma gama de tributos, entre os quais está o IRRF em testilha, o legislador não se ocupou em definir expressamente o momento em que se considera ocorrido o fato tributário, pois tal aspecto poderia ser colhido da análise do conteúdo informativo da hipótese de incidência do tributo. Em outros termos, o critério temporal da norma tributária é estabelecido por um conjunto de indicações nela contida que permitem saber, com precisão, o momento em que se considera ocorrido o fato típico deflagrador do laço obrigacional, ou seja, o instante em que surge para o Estado o direito subjetivo de exigir o tributo e o correspondente dever jurídico do sujeito passivo de prestá-lo. Vem daí a importância na correta fixação do tempo do fato tributário, pois é a partir da ocorrência do “fato gerador” que surgem os efeitos da mora (incidência de juros e multa moratória); ou que se torna possível a caracterização da infração fiscal pela falta de recolhimento do tributo; ou que se pode aferir, tendo em conta as regras de decadência (arts. 150, § 4.º, e 173 do Código Tributário Nacional - CTN), se o direito de lançar o crédito tributário dele conseqüente foi regularmente exercido.

É consabido que a hipótese de incidência de uma dada exigência fiscal encerra os aspectos material, espacial e temporal da norma jurídica tributária. Na espécie, a hipótese de incidência consiste em pagar algo a alguém. Portanto, é nesse instante que se reputa ocorrido o fato tributário e, de conseqüente, surgido o vínculo obrigacional de natureza tributária.

Logicamente, restou espaço para o legislador prefixar, no âmbito dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a data de vencimento da exigência tributária.

E nesse espaço atuou o legislador ao estabelecer que “considera-se vencido o Imposto de renda na fonte no dia do pagamento da referida importância”.

Evidenciado, portanto, o critério temporal da norma tributária do IRRF, importa examinar como procedeu a autoridade fiscal na fixação do fato tributário correspondente a cada um dos pagamentos considerados.

Certamente, com base no aqui exposto, cada um dos pagamentos relacionados nos recibos deveria compor um específico fato tributário, cuja data de ocorrência estaria atrelada à data em que se deu cada pagamento. No entanto, vê-se que foram formalizados fatos tributários mensais, ocorridos ao final dos meses considerados. Incorreto considerar os lançamentos contábeis efetuados no final do mês (lançamentos mensais no Livro Diário), a crédito da conta Caixa (saídas de Caixa), como data do fato gerador da obrigação tributária.

O próprio § 1º da Lei n.º 8.981/95 reza que a incidência do IRRF será sobre os pagamentos efetuados, contabilizados ou não. E mais, se os recursos não precisam necessariamente estar contabilizados para serem considerados pagamentos a beneficiários não identificados e/ou sem causa, a contabilização não pode ser fato gerador da obrigação tributária.

Vejamos o que diz o Manual de Imposto de Renda na Fonte - MARFON a respeito:

“OUTROS RENDIMENTOS 5217 - Pagamentos a Beneficiários Não Identificados

FATO GERADOR - Importâncias pagas pelas pessoas jurídicas a beneficiários não identificados, desde que não tenham natureza de rendimentos do trabalho e, ressalvado o disposto em normas especiais. Pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. OBSERVAÇÃO: Quando identificada a causa ou a operação, bem como o beneficiário do rendimento, aplicar-se-á a tributação inerente àquela transação.

(RIR/1999, arts. 674 e 675; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014, art. 19, inciso XV)

BENEFICIÁRIO - Não identificado.

ALÍQUOTA/BASE DE CÁLCULO - 35% (trinta e cinco por cento) sobre as importâncias pagas ou creditadas. OBSERVAÇÃO: O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento da base de cálculo.

(RIR/1999, arts. 622, parágrafo único, 674 e 675)

REGIME DE TRIBUTAÇÃO - Exclusivo na fonte.

(RIR/1999, arts. 674 e 675)

RESPONSABILIDADE/RECOLHIMENTO - Compete à fonte pagadora.

(RIR/1999, art. 717; ADE Cosar nº 20, de 1995)

PRAZO DE RECOLHIMENTO - O dia do pagamento da referida importância.

(Lei nº 11.196, de 2005, art. 70, I, a.2)

Ante o exposto, só resta afirmar a errônea na fixação do aspecto temporal da norma tributária do IRRF, devendo ser cancelado o lançamento de IRRF.

Da multa agravada

A fiscalização agravou a multa de ofício para 150% (cento e cinquenta por cento), como determina o artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, pelo fato de o interessado ter abatido do seu lucro compras respaldadas em notas fiscais emitidas por uma empresa inexistente de fato, agindo para impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento de fato gerador do IRPJ pela autoridade fazendária.

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de

novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).”

Constata-se, inicialmente, que a fiscalização não individualizou a conduta do agente, não indicando em qual tipo legal teria sido enquadrado. Salienta-se que as normais legais tipificadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, são distintas.

De todo modo, pela descrição dos fatos, tudo leva a crer que a fiscalização tenha buscado enquadrar a conduta no art.71, inciso I, da Lei nº 4.502/1964

“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.”

Para que o delito de sonegação esteja configurado, é preciso que a acusação prove que teria havido dolo na conduta do agente. O dolo não se presume, conforme farta jurisprudência administrativa e judicial. In casu, seria preciso que a fiscalização comprovasse que o interessado tinha conhecimento de que as notas fiscais emitidas pelo fornecedor eram inidôneas.

Analizando os autos, não se verifica a existência de qualquer documentação que prove cabalmente que o interessado teria conhecimento de que as notas fiscais eram inidôneas, e que, com amparo nelas, teria agido dolosamente para reduzir tributo.

Até prova em contrário, não há, ao menos nos autos, qualquer documento que denote vínculo societário entre o interessado e o fornecedor, o que poderia sugerir, e apenas sugerir, eventual ato doloso.

O interessado não logrou comprovar as compras efetuadas e os beneficiários dos pagamentos, o que, diga-se, ensejou as autuações. Mas daí inferir, inequivocamente, que o interessado teria conhecimento da inidoneidade das notas fiscais vai uma larga distância. Isto porque, em tese, poderia se imaginar uma situação em que o próprio interessado poderia ter sido enganado pelo fornecedor, já que não lhe é dado poder de polícia para fiscalizar a escrituração do fornecedor. Não se está afirmando que isso ocorreu. Mas, se outra hipótese é possível, a tese do ato doloso não é cabal.

Seria bem diferente, evidentemente, se o interessado tivesse emitido os documentos inidôneos, o que não é o caso dos autos.

Vale lembrar ainda que os pagamentos efetuados, embora não identificados os beneficiários, estão contabilizados e que o interessado emitiu o Extrato de Notas Fiscais Relativas a Operações Interestaduais Sujeitas ao ICMS Antecipado, o que, ao menos, sugere uma boa-fé objetiva.

Por fim, se a fiscalização não carrou documentação provando cabalmente que o interessado teve conhecimento de que as notas emitidas por fornecedor, pessoa jurídica sem vinculação, não há como manter o agravamento da multa de ofício, já que o dolo não pode ser presumido.

Portanto, a multa de ofício deve ser reduzida para 75% (setenta e cinco por cento).

Da responsabilidade solidária

A fiscalização imputou responsabilidade solidária aos sócios-administradores, à época, JOSÉ ALEXANDRE DOS SANTOS e JOSICLEIDE BEZERRA DE OLIVEIRA SANTOS.

Entendeu a fiscalização que, pelos fatos narrados, os sócios-administradores cometeram infração de lei, por agirem de forma a impedir ou retardar o conhecimento de fato gerador do IRPJ por parte da autoridade fazendária. Por isso, respondem solidariamente com o sujeito passivo pelo crédito tributário constituído no presente processo, conforme determina o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966).

A meu juízo, para restar configurada a responsabilidade solidária dos sócios-administradores pelos créditos tributários constituídos nos autos de infração, exige-se a comprovação fática de que agiram com excesso de poderes, infringindo à lei e o contrato social, nos termos do art. 135 do CTN.

Analizando os autos, data venia, não há qualquer documentação que comprove que os sócios-administradores do interessado teriam conhecimento de que as notas fiscais emitidas pelo fornecedor seriam inidôneas. Ou seja, não há elemento de prova constituído que demonstre inequivocamente que atuaram com excesso de poderes ou infração à lei ou ao contrato social, de que trata o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Portanto, deve ser exonerada a responsabilidade solidária dos sócios-administradores JOSÉ ALEXANDRE DOS SANTOS e JOSICLEIDE BEZERRA DE OLIVEIRA SANTOS.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificado da decisão recorrida em 05 de outubro de 2017, a Interessada Contribuinte apresentou recurso voluntário em 13 de outubro de 2017, onde, após um breve resumo dos fatos, destacou as várias situações que já havia levado ao órgão julgador de primeira instância.

Eis o relato da Recorrente:

22. Passada essa breve retomada, importa, então, dar a devida eficácia ao dispositivo legal na prática administrativa. Sem querer voltar ao ponto do tópico anterior, isto é dizer que há ativa necessidade de a Receita Federal buscar formas de adequar o regramento às especificidades de cada caso. Tudo, como decorrência da não discricionariedade e da legalidade estrita.

23. Muito bem, Se V. Sas. regressarem aos argumentos do Fisco, notarão que, ao aplicarmos-os às categorias de provas supra, se resumem em:

- I. Os documentos produzidos pela **vendedora** não prestam à comprovação da operação, pois são documentos afetados pela inidoneidade desta;
- II. Os documentos produzidos pela **compradora** (esta Recorrente) também não servem, pois são unilateralmente produzidos.

24. *Data máxima vênia, **como, nesse mundo, que a RFB espera que a Recorrente possa demonstrar as suas operações?***

25. Quanto ao uso do pagamento “em espécie”, o D. Fiscal relator da decisão de primeira instância limitou-se a alegar que “*não é concebível que o interessado não logre identificar a quem pagou, mormente um valor de até R\$ 2,5 milhões em dinheiro*”. **Sim, é concebível sim. E mais ainda, o exercício da legalidade estrita não possui gatilho de fé.** Estamos tratando de Notas Fiscais – documentos oficiais reconhecidos pelos Estados-Membros de nossa Federação como suficientes para comprovar a existência de uma operação de compra e venda.

[...]

28. Dito isso, voltamos à questão supra apresentada. A decisão da DRJ parece partilhar do ponto que, pelo fato de o contribuinte influir na elaboração do documento comprobatório de operação de compra e venda, fá-lo perder capacidade probatória.

29. Senão, são as NF-e que lastreiam as aquisições de mercadorias, todas (e uma a uma), autorizadas pelo fisco estadual, documentos automaticamente inidôneos? Então o fisco estadual autorizou documentação inidônea para acompanhar as mercadorias recebidas por este recorrente? Produz ele documentos que não comprovam nada? **Claro que comprovam.**

[...]

32. Não assumir tal documentação é dizer que o fisco estadual não é autoridade, ou não possui a disciplina para comprovar a efetividade das operações de sua competência.

[...]

36. Não é por outra razão que o parágrafo 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (agora olhando para a demonstração em balanço) prescreve que a escrituração, mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados; cabendo à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados. Não bastando desmerecer genericamente os registros apresentados.

[...]

39. Não há espaço, portanto, Doutos Julgadores, para a alegação genérica de invalidade das provas apresentadas. Pelo sentir do processo, o Agente Fiscal atuante parece ter se convencido de uma versão dos fatos que não condiz com a realidade, e, desde então, tem se reservado a simplesmente negar validade a todo e qualquer documento que lhe prove do contrário. A decisão da DRJ, apesar de ter sido capaz de detectar alguns exageros do Fiscal, falhou no que toca ao IRPJ e CSLL.

[...]

41. O tratamento logístico e comercial das empresas é algo que (in)felizmente não compete à fiscalização tributária. Assim, pasmem os que assim não queiram, mas cada vez que um caminhão de tomate aparecia carregado, mediante a sua descarga e conferência da qualidade e quantidade, as ditas quantias eram pagas. Aliás, que diferença faria se esta Recorrente tivesse comprado os tomates de Zagreb – Croácia, trazidos a cavalo, e pagos em moeda nacional, de curso legal? O planejamento de compras afeta de alguma maneira a dedutibilidade dos custos? É certo que não. E, no caso, certamente estamos tratando de algo bem mais costumeiro do que cavalos croatas.

42. Mas deixando planejamento comercial de lado e voltando para o Direito Tributário: o que realmente vale salientar aqui, Srs., é que a ora contribuinte procedeu com toda a diligência que uma empresa vendedora de frutas e legumes em Vitória de Santo Antão - PE dispunha para se certificar de que o entregador que lhe trazia os tomates de J.A. FREITAS realmente o fazia de origem lícita.

43. É inegável que os tomates chegaram; que os entregadores cumpriam com a palavra; que o preço era bom e aceitável para poder revender os produtos; que traziam os recibos assinados; que as Notas Fiscais eram autorizadas e emitidas; e o cadastro ativo à época.

[...]

46. Em todo caso, repise-se que, apesar de não ser um requisito expressamente estabelecido pelo art. supracitado, esta Recorrente demonstrou ter agido de boa-fé na aquisição dos insumos de sua operação (tomates e leguminosas). Pois:

- (i) Demonstrou efetivamente ter recebido os produtos em tela, o que se fez evidenciar pela congruente documentação estadual que comprova a operação de compra e venda (NF-e) e pelos **recibos assinados**;
- (ii) Realizou a devida checagem sobre a idoneidade da empresa à época, não encontrando qualquer mal registro que a invalidasse para o negócio de compra e venda de tomates;
- (iii) Efetivamente pagou pelos tomates comprados pelo meio mais líquido e lícito possível;
- (iv) Demonstrou os controles efetuados pelo fisco estadual, das passagens de todas as cargas pela fronteira do Estado;
- (v) Escriturou todas as notas fiscais de venda à vista, de forma individualizada, nos seus livros de entrada de mercadorias; escrituração enviada mensalmente

- ao fisco do estado de Pernambuco, por meio digital (Sistema de Escrituração Fiscal - SEF);
- (vi) Contabilizou devidamente todas as suas compras, em partidas resumidas mensais, conforme lhe permite a norma legal.

47. Não há como se produzir mais prova que isso; sobretudo quando se foi vítima de uma empresa que posteriormente foi considerada e decretada como inidônea, pelo fisco federal. Tampouco havia como se prever o ocorrido. De sorte que, a RFB não pode desejar fazer dos contribuintes, responsáveis-solidários-eternos de modo que somente possam operacionalizar mediante a comprovação de que seus fornecedores estão cumprindo fielmente com suas obrigações fiscais – presentes e futuras. Isso significaria gerar uma total incapacidade de se negociar no nosso País. Isso é desejar trazer à baila uma insegurança jurídica sem precedentes. É inconcebível.

[...]

DESPACHOS POSTERIORES

Dentre o diversos despachos posteriores, cabe destacar aquele em que acusa o registro de solicitação de juntada de documentos, no caso, em 03 de setembro de 2021, e que tratou da juntada de **DECISÕES E PEÇAS JUDICIAIS**.

Eis a parte final da decisão judicial:

SOLUÇÃO

*Em face do exposto, **DEFERE-SE EM PARTE O PEDIDO DE URGÊNCIA** da impetrante, apenas para determinar à autoridade impetrada que conclua, no prazo máximo de 30 dias, o julgamento dos recursos interpostos nos autos do processo administrativo n.º 10480.729627/2016-10.*

Notifique-se a referida autoridade, para que cumpra a decisão.

Em seguida, dê-se vista ao Ministério Público Federal, voltando conclusos os autos para sentença em ato sucessivo.

Comunicações processuais necessárias.

MARINA COFFERRI Juíza Federal Substituta

O presente processo foi objeto de sorteio no âmbito desta Colegiado, e coube a este Conselheiro a sua relatoria.

Também acostados aos autos memorial da Recorrente a este Colegiado.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso de **ofício** e do recurso **voluntário**, deles conheço.

Início com a apreciação das alegações trazidas no recurso voluntário, bem como aquelas descritas em memorial, se for o caso.

Pode-se perfeitamente destacar que a irresignação da Recorrente, desde a sua impugnação, é manifestada pelo apelo reiterado de que efetivamente efetuou, entre os anos de 2012 e 2013, o pagamento em **espécie** e que **recebeu** as mercadorias (tomates) adquiridas da empresa J.A DE FREITAS – HORTIFRUTIGRANJEIROS.

A Fiscalização, entretanto, não acatou os comprovantes então apresentados pela Recorrente, de forma que de se verificar o procedimento fiscal, e daí as informações/conclusões consideradas no Termo de Verificação Fiscal (**TVF**), acostado em seguida aos autos de infração.

Conforme relatoriado, as desavenças entre as partes decorrem das operações comerciais que a Recorrente realizou com a referida empresa, empresa esta que a fiscalização mostrou que foi considerada como **inexistente de fato**.

Esta constatação encontra-se no **TVF** e deveu-se aos seguintes **fatos**:

- a empresa J.A DE FREITAS – HORTIFRUTIGRANJEIROS foi constituída em dezembro de 2011, atuando no comércio atacadista de frutas, legumes, etc, conforme registros obtidos na Junta Comercial do Estado de Goiás – JUCEG, e situada em Anápolis/GO;

- em 10/04/2013, esta empresa alterou seu ramo de atividade para o comércio varejista de peças e acessórios para veículos, alterando seu nome para J.A DE FREITAS – AUTOPEÇAS – ME;

- esta empresa foi baixada na JUCEG, em agosto de 2013, sem comunicação à Receita Federal e o CNPJ baixado por inexistência de fato, com publicação de ADE 16/2016.

A Recorrente em seu recurso voluntário mostra-se irresignada, alegando que três anos após as suas operações com esta empresa é que a Receita Federal promoveu a sua baixa de ofício, por considerar a empresa inidônea e arremata “...sendo a J.A. considerada inidônea, em 2016, este contribuinte teve os seus custos referentes às compras efetuadas dessa empresa realizadas em 2012 e 2013, glosados pela auditoria da RFB.”

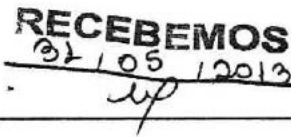
Em seus **memoriais** trazidos a este Colegiado, a recorrente procura enfatizar uma passagem no corpo do voto da decisão recorrida, onde nesta estaria assinalado que o ADE emitido em 2016 não poderia retroagir para produzir efeitos em 2012 e 2013.

Apesar desta colocação (indevida) da decisão recorrida, o fato é que a procedência da glosa dos custos (compras de tomates) foi ratificada pela DRJ porque “...o **interessado não logrou comprovar o recebimento das mercadorias e nem a quem foi feito o pagamento.**”

E esta constatação decorreu das verificações da fiscalização, que, não obstante ter apresentado as razões da inidoneidade da empresa vendedora, intimou a Recorrente para que comprovasse os pagamentos feitos àquela empresa bem como a prova do efetivo recebimento das mercadorias (tomates) em seu estabelecimento, conforme consta no **Termo de Intimação Fiscal nº 01**, fls. 669 a 674.

Conforme amplamente já evidenciado, tanto no relatório fiscal e na decisão recorrida, a prova apresentada dos pagamentos eram simples recibos com uma rubrica de alguém, que não se sabe quem é, assinada em todos os documentos e pertinentes às notas fiscais ali indicadas.

Segundo a fiscalização, os valores dos recibos oscilavam entre R\$ 23 mil e R\$ 87 mil reais e, em todos eles aparece a seguinte descrição e mesma rubrica:


J.A DE FREITAS HORTIFRUTIGRANJEIROS-ME
CNPJ 14.771.854/0001-86

Custa a crer que em um período de tempo de mais de um ano e meio comprando mercadorias da J.A. FREITAS, em considerável montante de R\$ 2,5 milhões, a Recorrente não soubesse nem o nome da pessoa que rubricou os recibos, é espantoso demais e muita negligência de sua parte.

Em consulta ao SPED da Recorrente, a fiscalização não conseguiu localizar os lançamentos de registro contábil destas compras e dos correspondentes pagamentos, uma vez que os registros eram genéricos, com totais mensais em apenas um único lançamento e sem especificação dos fornecedores.

Relativamente à alegações da Recorrente, notadamente em seus **memoriais** e com respeito ao ADE de 2016, onde afirmou que “...se não pode a decisão de inidoneidade surtir efeitos retroativos aos anos em pauta, como pode o fisco ser tão rápido a descartar as notas e documentos fiscais estaduais?”, de se dizer que a glosa de custos se deu por força de não comprovação dos pagamentos, sem comprovação a quem foi pago e sem comprovação do recebimento das mercadorias compradas (tomates).

A Recorrente menciona também, em seus **memoriais**, o artigo 82 da Lei nº 9.430 de 1996 e art.48 e §§ 3º e 5º da IN RFB 1.863/2018, querendo com isso crer que tais dispositivos atenuariam a necessidade probatória:

5. *Pede-se atenção especial a estes artigos e parágrafos que além de demonstrar o aspecto temporal dos efeitos da declaração de inidoneidade, concedem reforço ao valor probatório dos demais documentos representativos da transação: o pagamento de valor e a recepção de mercadoria. In casu, a RFB dispõe não de uma, mas de 05 (cinco) categorias distintas de documentos para refletir a operação ocorrida: (i) Recibos; (ii) Notas Fiscais; (iii) Extratos*

de ICMS Antecipado; (iv) Respostas oficiais à Fiscalização; (v) Documentação Contábil e demais obrigações acessórias de livre consulta. [...]

Reproduzo os dispositivos mencionados:

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstas na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada ou declarada inapta. (Redação dada pela Lei nº 14.195, de 2021)

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.

Então, o fato de a empresa ter sido considerada inidônea ou inapta, tudo isto é sublimado se o adquirente, no caso a Recorrente, comprovar o efetivo pagamento e recebimento das mercadorias (tomates), mas nada disso foi comprovado por documentação hábil a legitimar as alegadas aquisições, como já demonstrado.

Da mesma forma, a citação à IN 1.863/2018 vai no mesmo sentido, com alguns esclarecimentos dos efeitos de declaração:

4. No mesmo sentido é o art. 48 e seus §§ 3º e 5º, da IN RFB nº 1.863/2018.

“Art. 48. É considerado inidôneo, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiro interessado, o documento emitido por entidade cuja inscrição no CNPJ tenha sido declarada inapta ou baixada.

§ 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 da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

II - deduzidos na determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF);

III - utilizados como crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não cumulativos;

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 do disposto neste artigo, a pessoa física ou a entidade beneficiária do documento.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se em relação aos documentos emitidos:

I - a partir da data de publicação do ADE a que se refere:

a) o art. 42, no caso de pessoa jurídica omissa de declarações e demonstrativos; e

b) o art. 43, no caso de pessoa jurídica não localizada;

...

§ 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.”

Neste mesmo dispositivo normativo, adiciono itens (em negrito) não elencados pela Recorrente:

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se em relação aos documentos emitidos:

I - a partir da data de publicação do ADE a que se refere:

a) o art. 42, no caso de pessoa jurídica omissa de declarações e demonstrativos; e

b) o art. 43, no caso de pessoa jurídica não localizada;

[...]

IV – desde a data da ocorrência dos fatos que deram causa à baixa de ofício.

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

Cito, ainda, partes de outros artigos da Lei nº 9.430 de 1996, no caso os arts. 80, 80-A a 80-C, consolidados no art.205 do RIR/2018:

BAIXA DE OFÍCIO DA INSCRIÇÃO

Art.205. Poderão ter sua inscrição no CNPJ baixada de ofício, nas condições e nos termos definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, as pessoas jurídicas que (Lei nº 9.430, de 1996, art.80, art.80-A ao art.80-C):

I -

II - não existam de fato;

[...]

Estes dispositivos foram posteriormente alterados, mas em 2021.

Oportuno citar também ementa de julgado deste Colegiado, mas de outra Turma Ordinária:

ACÓRDÃO Nº 1301-004.147, DE 16/10/2019

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO. NATUREZA DECLARATÓRIA. RETROATIVIDADE NÃO CONFIGURADA.

O ato declaratório executivo, de cancelamento da inscrição no CNPJ de empresa inexistente de fato, não encontrada no endereço cadastrado na RFB, e declaração de inidoneidade para efeito tributário das notas fiscais emitidas, não tem caráter constitutivo de situação jurídica, mas sim natureza declaratória de situação fático-jurídica previamente constituída. Não há que se objetar efeito retroativo ou irretroativo, pois somente declara situação jurídica anteriormente constituída ou consumada.

IRPJ E CSLL. NOTAS FISCAIS EMITIDAS POR EMPRESAS INEXISTENTES DE FATO. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS ("FRIAS"). ATO DECLARATÓRIO. CUSTOS NÃO COMPROVADOS. GLOSA.

É legítima a glosa de custos quando efetivamente não comprovado o recebimento de bens, direitos, mercadorias ou utilização dos serviços objeto de pagamentos cujas notas fiscais foram consideradas inidôneas ("frias"), emitidas por pessoas jurídicas inexistentes de fato e/ou não encontradas no endereço cadastrado na RFB. É requisito essencial para a sua dedutibilidade a comprovação do efetivo recebimento das mercadorias e/ou da efetiva prestação do serviço.

Outro julgado, desta vez desta Turma Ordinária, com outra composição:

DECLARAÇÃO DE INIDONEIDADE. EFEITOS. MOMENTO.

O ato de declaração de inidoneidade de documentos fiscais surte efeitos a partir da data em que ele reconhece a existência da situação de fato que motivou sua expedição, e não, depois de sua publicação. (CARF – Acórdão nº 1401-000.984 em 02/10/2013)

Dos demais comprovantes das operações praticadas com a já identificada empresa fornecedora dos tomates, a Recorrente sustenta, como força probante, os Extratos de ICMS Antecipado, de sua emissão.

Este tipo de documento/prova já foi devidamente rechaçado pela decisão recorrida, que adota tais fundamentos como razão de decidir:

O Extrato de Notas Fiscais Relativas a Operações Interestaduais Sujeitas ao ICMS Antecipado, juntado pelo interessado e pelos responsáveis, para fazer prova da ocorrência das operações mercantis, é um documento emitido pelo próprio interessado, conforme revela a Portaria SF nº 251, de 09.12.2013, do Estado de Pernambuco - PE, que uniformiza os procedimentos concernentes ao recolhimento do ICMS antecipado relativo à entrada, neste Estado, de mercadoria ou bem procedentes de outra Unidade da Federação:

“Art. 1º O recolhimento do ICMS antecipado relativo à entrada, neste Estado, de mercadoria ou bem procedentes de outra Unidade da Federação, deve ser efetuado sob o código de receita 058-2, mediante utilização de DAE-10

...

Art. 1º-A O Extrato de Notas Fiscais Relativas a Operações Interestaduais Sujeitas ao ICMS Antecipado - Extrato de Notas Fiscais, mencionado no art. 1º, contém os valores do imposto antecipado devido, relativos às aquisições efetuadas no correspondente período fiscal. (Port. SF 125/2017)

Parágrafo único. Relativamente ao Extrato de Notas Fiscais de que trata o caput, observa-se:

I – deve ser emitido pelo contribuinte ou seu representante legal, bem como por contador ou contabilista, com utilização de certificação digital.”

Sendo assim, como é um documento emitido pelo próprio interessado, e não por terceiros, não tem força probante para atestar que as operações teriam ocorrido efetivamente. Data venia, não há prova cabal do recebimento da carga de tomates, já que amparada em documentação provinda de fonte meramente interna.

Diferentemente seria se este documento fosse emitido por terceiros, no caso, a Secretaria de Fazenda do Estado de Pernambuco – PE ou que houvesse alguma prova de que a carga física, provinda de Anápolis – GO, tivesse passado efetivamente pela fronteira estadual (carimbo da Secretaria Estadual de Fazenda na nota fiscal atestando conferência física, por exemplo).

Ante o exposto, só me resta compartilhar da conclusão da autoridade autuante:

III – DOS CUSTOS NÃO COMPROVADOS

33. Como demonstrado acima, o sujeito passivo abateu do seu lucro valores que corresponderiam a mercadorias compradas da J. A. DE FREITAS HORTIFRUTIGRANJEIROS, de CNPJ 14.771.854/0001-86, empresa que nunca existiu de fato.

34. Intimado a comprovar o efetivo pagamento destas compras efetuadas junto à J. A. DE FREITAS, o sujeito passivo não conseguiu fazê-lo. Entregou dezenas de recibos apenas rubricados, sem possibilidade de identificação do recebedor dos montantes, e inábeis, portanto, para comprovar tais operações.

35. Afirmou que os pagamentos foram todos feitos à vista e em espécie, mesmo considerando os valores significativos envolvidos (entre R\$ 23 mil e R\$ 87 mil).

36. As compras, ocorridas no período recente de janeiro/2012 a junho/2013, chegaram a R\$ 2,5 milhões. Apesar disso, a fiscalizada não sabe dizer a quem entregou todo esse dinheiro, nem a quem encaminhava, na J. A. DE FREITAS, os pedidos de compra. A solução proposta pela fiscalizada foi que a RFB “proceda com a expedição de Ofícios aos Cartórios da Região, para que assim possa vir a ser identificada a pessoa física, na qual corresponde tal rubrica” (fls. 815).

37. Estes pagamentos importantes não são discriminados na escrituração contábil. Também não se diferenciam as entradas dos hortifrutigranjeiros, que viajaram dois mil quilômetros de Anápolis (GO) a Vitória do Santo Antão (PE). O sujeito passivo prefere jogar todos os pagamentos de compras à vista num único lançamento mensal (fls. 788-807).

38. É importante reforçar que os fatos registrados na escrituração contábil devem ser comprovados por documentos hábeis, e que só desta forma fazem prova a favor do contribuinte, conforme determina o artigo 923 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99):

“Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).”

39. Diante do exposto, devemos glosar estas compras (custos não comprovados), nas apurações trimestrais de resultados do primeiro trimestre de 2012 ao terceiro trimestre de 2013, com base nas notas fiscais utilizadas para dar-lhes respaldo (fls. 666-668), gerando lançamentos de ofício no IRPJ e reflexos na CSLL. E como o único registro contábil das entradas das mercadorias (acréscimos indevidos nos custos) são aqueles apontados pelo sujeito passivo (fls. 788-807), na mesma data dos pagamentos, então vamos respeitar os meses e valores das retiradas no caixa (862-863). Os totais mensais e trimestrais são os seguintes:

[...]

DO LANÇAMENTO DECORRENTE – CSLL

Em razão da vinculação entre o lançamento principal e o decorrente, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

É o que basta para decidir e, neste item da autuação de IRPJ e de CSLL, **nego provimento ao recurso.**

DO LANÇAMENTO DE IRRF – REVISÃO DE OFÍCIO

Este lançamento de IRRF foi cancelado pela decisão recorrida e objeto de recurso de ofício. Passa-se a verificar as razões da exoneração do crédito tributário, de forma que reproduzo o voto pertinente:

IRRF

De início, cabe esclarecer ao interessado que não cabe tornar nula a autuação como um todo (IRPJ e CSLL), em face da constatação de eventual erro material na data da ocorrência dos fatos geradores no lançamento de IRRF. São eventos distintos e autônomos entre si.

De acordo com § 6º, do art. 47, da Instrução Normativa RFB nº 1.634, de 06 de maio de 2016, se o adquirente dos bens não comprovar o pagamento a quem lhe vendeu as mercadorias, cabível o IRRF, na forma prevista no art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Portanto, a priori, seria cabível a autuação do IRRF por falta de identificação dos beneficiários. Contudo, por ter havido ofensa ao princípio da legalidade na fixação da data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o lançamento deve ser cancelado.

Aos fatos.

Sabe-se que a Lei n.º 8.981/95, § 2º, do art. 61, reputa ocorrido o fato tributário do IRRF incidente sobre pagamento sem causa, ou relativo à operação não-comprovada, no dia do próprio pagamento ou remessa de recursos. In verbis, os dispositivos legais mencionados:

“Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.”

Poder-se-ia objetar a ilação acima argumentando que a lei fixa apenas o momento em que se considera vencido o imposto e não quando se reputa ocorrido o fato tributário correspondente. Ora, para uma gama de tributos, entre os quais está o IRRF em testilha, o legislador não se ocupou em definir expressamente o momento em que se considera ocorrido o fato tributário, pois tal aspecto poderia ser colhido da análise do conteúdo informativo da hipótese de incidência do tributo. Em outros termos, o critério temporal da norma tributária é estabelecido por um conjunto de indicações nela contida que permitem saber, com precisão, o momento em que se considera ocorrido o fato típico deflagrador do laço obrigacional, ou seja, o instante em que surge para o Estado o direito subjetivo de exigir o tributo e o correspectivo dever jurídico do sujeito passivo de prestá-lo. Vem daí a importância na correta fixação do tempo do fato tributário, pois é a partir da ocorrência do “fato gerador” que surgem os efeitos da mora (incidência de juros e multa moratória); ou que se torna possível a caracterização da infração fiscal pela falta de recolhimento do tributo; ou que se pode aferir, tendo em conta as regras de decadência (arts. 150, § 4.º, e 173 do Código Tributário Nacional - CTN), se o direito de lançar o crédito tributário dele conseqüente foi regularmente exercido.

É consabido que a hipótese de incidência de uma dada exigência fiscal encerra os aspectos material, espacial e temporal da norma jurídica tributária. Na espécie, a hipótese de incidência consiste em pagar algo a alguém. Portanto, é nesse instante que se reputa ocorrido o fato tributário e, de conseqüente, surgido o vínculo obrigacional de natureza tributária.

Logicamente, restou espaço para o legislador prefixar, no âmbito dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a data de vencimento da exigência tributária.

E nesse espaço atuou o legislador ao estabelecer que “considera-se vencido o Imposto de renda na fonte no dia do pagamento da referida importância”.

Evidenciado, portanto, o critério temporal da norma tributária do IRRF, importa examinar como procedeu a autoridade fiscal na fixação do fato tributário correspondente a cada um dos pagamentos considerados.

Certamente, com base no aqui exposto, cada um dos pagamentos relacionados nos recibos deveria compor um específico fato tributário, cuja data de ocorrência estaria atrelada à data em que se deu cada pagamento. No entanto, vê-se que foram formalizados fatos tributários mensais, ocorridos ao final dos meses considerados. Incorreto considerar os lançamentos contábeis efetuados no final do mês (lançamentos mensais no Livro Diário), a crédito da conta Caixa (saídas de Caixa), como data do fato gerador da obrigação tributária.

O próprio § 1º da Lei n.º 8.981/95 reza que a incidência do IRRF será sobre os pagamentos efetuados, contabilizados ou não. E mais, se os recursos não precisam necessariamente estar contabilizados para serem considerados pagamentos a beneficiários não identificados e/ou sem causa, a contabilização não pode ser fato gerador da obrigação tributária.

Vejamos o que diz o Manual de Imposto de Renda na Fonte - MARFON a respeito:

“OUTROS RENDIMENTOS 5217 - Pagamentos a Beneficiários Não Identificados

FATO GERADOR - Importâncias pagas pelas pessoas jurídicas a beneficiários não identificados, desde que não tenham natureza de rendimentos do trabalho e, ressalvado o disposto em normas especiais. Pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. OBSERVAÇÃO: Quando identificada a causa ou a operação, bem como o beneficiário do rendimento, aplicar-se-á a tributação inerente àquela transação.

(RIR/1999, arts. 674 e 675; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014, art. 19, inciso XV)

BENEFICIÁRIO - Não identificado.

ALÍQUOTA/BASE DE CÁLCULO - 35% (trinta e cinco por cento) sobre as importâncias pagas ou creditadas. OBSERVAÇÃO: O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento da base de cálculo.

(RIR/1999, arts. 622, parágrafo único, 674 e 675)

REGIME DE TRIBUTAÇÃO - Exclusivo na fonte.

(RIR/1999, arts. 674 e 675)

RESPONSABILIDADE/RECOLHIMENTO - Compete à fonte pagadora.

(RIR/1999, art. 717; ADE Cosar nº 20, de 1995)

PRAZO DE RECOLHIMENTO - O dia do pagamento da referida importância.

(Lei nº 11.196, de 2005, art. 70, I, a.2)

Ante o exposto, só resta afirmar a errônea na fixação do aspecto temporal da norma tributária do IRRF, devendo ser cancelado o lançamento de IRRF.

Como exemplo do exposto acima pela decisão de piso, reproduzo a base de cálculo do IRRF considerado no Auto de Infração, no caso, para o mês de janeiro de 2012.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - APURAÇÃO REFLEXA
INFRAÇÃO: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS / PAGAMENTOS SEM CAUSA

Valor do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre pagamento(s) a beneficiário(s) não identificado(s), pagamento(s) sem causa ou de operação(ões) não comprovada(s), contabilizadas ou não, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2012	77.500,00	150,00

As datas de emissão das notas fiscais, em janeiro de 2012 (fls.666 a 668):

NOTAS FISCAIS DE VENDA
EMITIDAS PELA J A DE FREITAS

Dia	Mês	NF	Item	Chave da Nota Fiscal Eletrônica	CFOP	CPF/CNPJ do Cliente	Nome do Cliente	Descrição	Valor dos Itens	Trimestre
23/01/2012	201201	28	1	52120114771854000186550010000000281493003261	6102	08.868.231/0001-23	VERDÃO DIST. DE HORT LTDA	TOMATE	25.200,00	
24/01/2012	201201	29	1	52120114771854000186550010000000291070363806	6102	08.868.231/0001-23	VERDÃO DIST. DE HORT LTDA	TOMATE	28.500,00	
28/01/2012	201201	39	1	52120114771854000186550010000000391067574148	6102	08.868.231/0001-23	VERDÃO DIST. DE HORT LTDA	TOMATE	23.800,00	
	201201 Total								77.500,00	

Os recibos do período em questão, em janeiro de 2012 (fls.719 a 721):

Recibo

Recebi do VERDÃO DIST. DE HORT LTDA, CNPJ: 08.868.231/0001-23. Situado na BR 232 Km 51, 4586 - Av. Henrique de Olanda, Maués, Vitória de Santo Antão-PE a Importância de R\$ 23.800,00 (Vinte e três mil e oitocentos reais), Referente à NFE 039, Emitida em 28/01/2012. Na qual dou total e plena quitação.

Recibo

Recebi do VERDÃO DIST. DE HORT LTDA, CNPJ: 08.868.231/0001-23. Situado na BR 232 Km 51, 4586 - Av. Henrique de Olanda, Maués, Vitória de Santo Antão-PE a Importância de R\$ 28.500,00 (Vinte e oito mil, quinhentos reais), Referente à NFE 029. Emitida em 24/01/2012. Na qual dou total e plena quitação.

Recibo

Recebi do **VERDÃO DIST. DE HORT LTDA**, CNPJ:
08.868.231/0001-23. Situado na BR 232 Km 51, 4586 - Av. Henrique
de Olanda, Maués, Vitória de Santo Antão-PE a Importância de R\$
25.200,00 (Vinte cinco mil e duzentos reais), Referente à NFE 028,
Emitida em 23/01/2012. Na qual dou total e plena quitação.

Entendo correta a decisão considerada em primeira instância, pois a base de cálculo do IRRF deveria ser aquela correspondente ao dia do pagamento e não ao total mensal conforme procedimento adotado pela autoridade autuante, de forma que acertada a decisão recorrida em cancelar a autuação, portanto de se **negar provimento ao recurso de ofício**.

DA MULTA QUALIFICADA

De se ver a motivação dada pela autoridade autuante:

V – DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

44. O sujeito passivo, obviamente por determinação dos sócios-administradores, com relação aos anos fiscalizados, abateu do seu lucro compras respaldadas em notas fiscais emitidas por uma empresa inexistente de fato (e que não se comprovam), agindo para impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento de fato gerador do IRPJ por parte da autoridade fazendária. Por isso, a multa de ofício deste período deve ser de 150% (cento e cinquenta por cento), como determina o artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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

(...)

A qualificação da multa de ofício foi afastada pela decisão recorrida e também faz parte do recurso de ofício. Passa-se a verificar as suas razões, de forma que reproduzo o voto pertinente:

Da multa agravada

A fiscalização agravou a multa de ofício para 150% (cento e cinquenta por cento), como determina o artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, pelo fato de o interessado ter abatido do seu lucro compras respaldadas em notas fiscais emitidas por uma empresa inexistente de fato, agindo para impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento de fato gerador do IRPJ pela autoridade fazendária.

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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

Constata-se, inicialmente, que a fiscalização não individualizou a conduta do agente, não indicando em qual tipo legal teria sido enquadrado. Salienta-se que as normais legais tipificadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, são distintas.

De todo modo, pela descrição dos fatos, tudo leva a crer que a fiscalização tenha buscado enquadrar a conduta no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/1964

“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.”

Para que o delito de sonegação esteja configurado, é preciso que a acusação prove que teria havido dolo na conduta do agente. O dolo não se presume, conforme farta jurisprudência administrativa e judicial. In casu, seria preciso que a fiscalização comprovasse que o interessado tinha conhecimento de que as notas fiscais emitidas pelo fornecedor eram inidôneas.

Analisando os autos, não se verifica a existência de qualquer documentação que prove cabalmente que o interessado teria conhecimento de que as notas fiscais eram inidôneas, e que, com amparo nelas, teria agido dolosamente para reduzir tributo.

Até prova em contrário, não há, ao menos nos autos, qualquer documento que denote vínculo societário entre o interessado e o fornecedor, o que poderia sugerir, e apenas sugerir, eventual ato doloso.

O interessado não logrou comprovar as compras efetuadas e os beneficiários dos pagamentos, o que, diga-se, ensejou as autuações. Mas daí inferir, inequivocamente, que o interessado teria conhecimento da inidoneidade das notas fiscais vai uma larga distância. Isto porque, em tese, poderia se imaginar uma situação em que o próprio interessado poderia ter sido enganado pelo fornecedor, já que não lhe é dado poder de polícia para fiscalizar a escrituração do fornecedor. Não se está afirmando que isso ocorreu. Mas, se outra hipótese é possível, a tese do ato doloso não é cabal.

Seria bem diferente, evidentemente, se o interessado tivesse emitido os documentos inidôneos, o que não é o caso dos autos.

Vale lembrar ainda que os pagamentos efetuados, embora não identificados os beneficiários, estão contabilizados e que o interessado emitiu o Extrato de Notas Fiscais Relativas a Operações Interestaduais Sujeitas ao ICMS Antecipado, o que, ao menos, sugere uma boa-fé objetiva.

Por fim, se a fiscalização não carrou documentação provando cabalmente que o interessado teve conhecimento de que as notas emitidas por fornecedor, pessoa jurídica sem vinculação, não há como manter o agravamento da multa de ofício, já que o dolo não pode ser presumido.

Portanto, a multa de ofício deve ser reduzida para 75% (setenta e cinco por cento).

Entendo também pela inaplicabilidade da **qualificação** da multa de ofício, apenas gostaria de acrescentar ou destacar que a autoridade autuante, contrariamente ao assinalado na decisão recorrida, não precisa identificar explicitamente a natureza do dolo, se em função de sonegação, fraude ou conluio, basta que descreva com minúcias a conduta dolosa do agente.

Ainda, ressalto que, tomando como exemplo os dados da DIPJ do ano calendário de 2012, que há registros de compras de mercadorias em todos os trimestres do ano e em montantes superiores a R\$ 9 milhões, por trimestre, e receitas de revenda de mercadorias em montantes superiores à R\$ 12 milhões, por trimestre, o que indica que uma parte dos custos declarada foi glosada, justamente a que não teve a aquisição de mercadorias devidamente comprovada.

Entendo correta a decisão considerada em primeira instância, em afastar a qualificação da multa de ofício, portanto de se **negar provimento ao recurso de ofício**.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Eis a motivação fiscal:

VI – DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS-ADMINISTRADORES

45. De acordo com a documentação do sujeito passivo (contrato social e alterações, fls. 833-849), seus sócios-administradores eram, em 2012 e 2013, JOSÉ ALEXANDRE DOS SANTOS, de CPF 028.161.934-46, e JOSICLEIDE BEZERRA DE OLIVEIRA SANTOS, de CPF 046.139.184-80.

46. Diante de tudo o que foi exposto no presente relatório, pode-se asseverar que estes sócios administradores cometeram infração de lei, por agirem de forma a impedir ou retardar o conhecimento de fato gerador do IRPJ por parte da autoridade fazendária. Por isso, respondem solidariamente com o sujeito passivo pelo crédito tributário constituído no presente processo, conforme determina o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966):

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:(grifamos)

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

O presente Termo é parte integrante e indissociável do Auto de Infração lavrado em desfavor do sujeito passivo acima identificado, no processo de número 10480.729627/2016-10.

A responsabilidade solidária atribuída a estas pessoas foi afastada pela decisão recorrida e também faz parte do **recurso de ofício**. Passa-se a verificar as suas razões, de forma que reproduzo o voto pertinente:

Da responsabilidade solidária

A fiscalização imputou responsabilidade solidária aos sócios-administradores, à época, JOSÉ ALEXANDRE DOS SANTOS e JOSICLEIDE BEZERRA DE OLIVEIRA SANTOS.

Entendeu a fiscalização que, pelos fatos narrados, os sócios-administradores cometeram infração de lei, por agirem de forma a impedir ou retardar o conhecimento de fato gerador do IRPJ por parte da autoridade fazendária. Por isso, respondem solidariamente com o sujeito passivo pelo crédito tributário constituído no presente processo, conforme determina o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966).

A meu juízo, para restar configurada a responsabilidade solidária dos sócios-administradores pelos créditos tributários constituídos nos autos de infração, exige-se a comprovação fática de que agiram com excesso de poderes, infringindo à lei e o contrato social, nos termos do art. 135 do CTN.

Analisando os autos, data venia, não há qualquer documentação que comprove que os sócios-administradores do interessado teriam conhecimento de que as notas fiscais emitidas pelo fornecedor seriam inidôneas. Ou seja, não há elemento de prova constituído que demonstre inequivocamente que atuaram com excesso de poderes ou infração à lei ou ao contrato social, de que trata o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Portanto, deve ser exonerada a responsabilidade solidária dos sócios-administradores JOSÉ ALEXANDRE DOS SANTOS e JOSICLEIDE BEZERRA DE OLIVEIRA SANTOS.

Nada tenho a acrescentar neste item, portanto, de se negar provimento ao recurso de ofício.

Conclusão

É o voto, negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano