



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13136.721189/2021-17</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1101-001.832 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	24 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	FORTALEZA AGRO MERCANTIL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2018, 2019

APROPRIAÇÃO DE CUSTOS LASTREADOS EM DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS. GLOSA. IMPROCEDÊNCIA. COMPROVAÇÃO EFETIVIDADE DAS OPERAÇÕES. TERCEIRO DE BOA-FÉ.

Na esteira dos preceitos inscritos no parágrafo único do artigo 82 da Lei nº 9.430/1996, exceptua-se da regra geral do *caput*, no sentido da inidoneidade dos documentos emitidos por pessoas jurídicas consideradas inaptas, *in casu*, baixadas de ofício, quando a contribuinte, na condição de terceiro de boa-fé, logra comprovar a efetividade das operações objeto do lançamento (custos glosados), com apresentação de documentação demonstrando a totalização individualizada por fornecedor, das aquisições em períodos trimestrais e anuais, constando o valor da operação, o valor pago e o valor do deságio por divergência de peso e/ou qualidade do café e, bem assim, a entrega dos produtos.

DESPESAS COM CRÉDITOS FISCAIS NÃO APROVEITADOS. INDEDUTIBILIDADE. CARACTERIZAÇÃO DE PERDA. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL.

O não aproveitamento de créditos fiscais atinentes à tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, por se caracterizar como perdas devem ser excluídos do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, com fulcro no artigo 6º do Decreto nº 1.578/1977, não havendo se falar, portanto, em comprovação de despesa necessária ou não, para fins de dedutibilidade.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2018, 2019

NULIDADE. LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos moldes da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

**NORMAS PROCESSUAIS. NÃO INTERPOSIÇÃO IMPUGNAÇÃO PELOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS. DECRETAÇÃO REVELIA. PRECLUSÃO PROCESSUAL.**

Uma vez não interposta impugnação pelos responsáveis solidários, o que ensejou a decretação da revelia, nos termos do artigo 21 do Decreto nº 70.235/1972, torna-se defeso o conhecimento de matéria afetas à responsabilização, sobretudo diante da ocorrência da preclusão consumativa do recurso e das próprias razões recursais, sob pena, inclusive, de representar evidente supressão de instância.

**NORMAS PROCESSUAIS. CONTRIBUINTE AUTUADA. ILEGITIMIDADE CONTESTAÇÃO RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. SÚMULA CARF Nº 172. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.**

A teor da Súmula CARF nº 172, a pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

**NORMAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LIVRE CONVICÇÃO DO JULGADOR. DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. INOVAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO.**

Com esteio no artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância, na apreciação das provas e razões ofertadas pela contribuinte, formará livremente sua convicção, podendo determinar diligência que entender necessária, não se cogitando em nulidade da decisão quando não comprovada a efetiva existência de preterição do direito de defesa do contribuinte.

Tendo a autoridade julgadora recorrida, revestida de sua competência institucional, procedido a devida análise das alegações, no contexto geral da demanda, decidindo de maneira motivada e fundamentada, não há se falar em nulidade do Acórdão recorrido, mormente quando não se comprova a inovação arguida, mas tão somente a adoção de fundamentos fáticos e jurídicos tendentes a confrontar as razões de defesa.

**LANÇAMENTO DECORRENTE.**

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

*Assinado Digitalmente*

**Ricardo Henrique Magalhães de Oliveira** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Efigênio de Freitas Junior** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edmilson Borges Gomes, Jeferson Teodorovicz, Ailton Neves da Silva (substituto[a] integral), Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Ricardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigênio de Freitas Junior (Presidente).

## RELATÓRIO

FORTALEZA AGRO MERCANTIL LTDA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrados Autos de Infração, científicos em 05/11/2021 (e-fl. 7.814), exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, decorrente da constatação das infrações abaixo listadas, com aplicação de multa qualificada de 150%, e atribuição de responsabilidade solidária às pessoas físicas elencadas nos autos, em relação aos anos-calendário 2018 e 2019, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 7.721/7.799, Termo de Verificação Fiscal, de e-fls. 7.673/7.720, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

**A) CUSTO DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS INFRAÇÃO: COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE CUSTOS**

Apropriação de custos relativos a aquisições de mercadorias lastreadas em documentos fiscais inidôneos, conforme relatado em Termo de Verificação Fiscal em anexo.

**B) DESPESAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS INFRAÇÃO: DESPESAS FINANCEIRAS INEXISTENTES**

*Apropriação de despesas financeiras inexistentes, constituídas pelas diferenças positivas entre as variações cambiais passivas e as variações cambiais ativas calculadas com lastro em Adiantamentos sobre Contratos de Câmbio-ACC, conforme relatado em Termo de Verificação Fiscal em anexo.*

**C) ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL**

*Valor não adicionado ao Lucro Líquido do período, para fins de determinação do Lucro Real, relativo a despesas apropriadas na conta contábil 30200102001001027-Créditos Fiscais Não Utilizados, conforme relatado em Termo de Verificação Fiscal em anexo.*

De conformidade com o Termo de Verificação Fiscal, a presente autuação decorreu dos seguintes fatos apurados pela autoridade fazendária ao longo do procedimento:

“[...]

**3- DAS INVESTIGAÇÕES POR FRAUDES À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA COMETIDAS PELO SUJEITO PASSIVO**

3.1- O sujeito passivo sob procedimento fiscal é investigado no âmbito da denominada “Operação Expresso”, deflagrada mediante o cumprimento de Mandado de Busca e Apreensão nos seus estabelecimentos comerciais e de outras pessoas jurídicas e físicas, atuantes na atividade econômica de comercialização de café, por decisão prolatada pela 5ª Vara Criminal da Comarca da Região Metropolitana de Londrina-PR, em 12/02/2021, nos autos do processo judicial n.º 0063938-08.2020.8.16.0014, fundamentada em representação formulada pela autoridade policial atuante junto à Divisão Estadual de Combate à Corrupção (DECCOR) – Núcleo Londrina.

3.2- Os fatos apurados, conforme relatado na decisão judicial, são reproduzidos na sequência:

“(...)

Nos termos contidos na representação de mov. 1.1, as investigações se iniciaram após “denúncias” anônimas que indicaram que Paulo Henrique Tressoldi, sócio proprietário do grupo empresarial FORTALEZA AGROMERCANTIL, com o auxílio de outros indivíduos, estaria se

apropriando de créditos indevidos de ICMS, a partir da aquisição de café verde de diversas cooperativas do país, a maioria situada nos Estados de São Paulo, Minas Gerais e Espírito Santo, fruto de relações pretéritas fraudulentas. (...)

Apontou-se ainda, que as empresas “noteiras” responsáveis pela emissão de notas fiscais inidôneas à empresa FORTALEZA AGROMERCANTIL LTDA. seriam a FUTURA CAFÉ COMÉRCIO E ASSESSORIA EM CAFÉ – ME, CNPJ nº 23.215.299/0001-05; SION TRADE LTDA – ME, CNPJ nº 01.371.527/0001-95; SAMEC COM., IMPOR. E EXP. DE CEREAIS LTDA; CNPJ nº 29.884.299/0001- 6; SAMEC COM., IMPOR. E EXP. DE CEREAIS LTDA; CNPJ nº 30.167.231/0001-55; SAMEC COM., IMPOR. E EXP. DE CEREAIS LTDA; CNPJ nº 32.565.849/0001-07, IND. E COM. DE ALIMENTOS SERRANO LTDA, CNPJ nº 03.153.898/0001-26 e CASA VELHA LTDA, CNPJ nº 21.255.777/0001-77, entre outras.

Para a prática delitiva, o grupo contaria com ditas “noteiras” (empresas de fachada) sediadas nos mesmos entes federativos das cooperativas alienantes, as quais seriam responsáveis por, em um primeiro momento, simular a aquisição dos grãos.

O fato da legislação tributária de muitos Estados da Federação, em especial São Paulo, Minas Gerais e Espírito Santo, prever o diferimento do recolhimento do ICMS nas operações internas permitia que as empresas “noteiras” adquirissem a mercadoria sem recolher o tributo, que era postergado para a etapa subsequente do ciclo econômico.

Em seguida, essas empresas adquirentes não registravam a saída dos grãos.

Paralelamente, outras empresas “laranja”, sediadas em entes federativos distintos das primeiras, emitiam notas fiscais “frias”, contendo os mesmos dados dos documentos fiscais relativos à operação antecedente (isto é, mesmo motorista, caminhão e carreta e natureza da carga), ora destinadas diretamente às empresas de torrefação de café, ora às empresas atacadistas de café em grão cru, possibilitando que as destinatárias dos documentos fraudulentos adquirissem o direito de compensar um crédito fictício de ICMS correspondente à operação antecedente, causando grande prejuízo aos cofres públicos.

Outra forma de locupletamento ilícito noticiado seria a dissimulação da comercialização de café a outra empresa do mesmo ramo no Estado do Paraná, porém dando a falsa aparência de que o produto seria proveniente de outro ente federativo, e, por esse motivo, haveria a cobrança do destinatário do valor da mercadoria e também do ICMS devido.

Na sequência, por meio de informações apresentadas à Receita Estadual do Paraná, confirmou-se que a empresa Fortaleza Agromercantil Ltda. foi destinatária de notas fiscais emitidas pelas empresas “noteiras” FUTURA CAFÉ COM E ASSESSORIA EM CAFÉ – ME, SION TRADE LTDA. – ME, SAMEC COM. IMPOR. E EXP. DE CEREAIS LTDA e IND. E COM. DE ALIMENTOS SERRANO, em decorrência de operações envolvendo café em grão cru Futura Café Com. e Assessoria em Café – ME, Sion Trade Ltda. – ME, Samec Com. Impor. e Exp. de Cereais Ltda e Ind. e Com. de Alimentos Serrano, em decorrência de operações envolvendo café em grão cru.

Diante deste quadro, no mês de junho de 2019, instaurou-se o Inquérito Policial nº 0038004-82.2019.8.16.0014 a fim de se apurar a suposta prática de delitos de sonegação fiscal e a constituição de organização/associação criminosa, em tese, integrada por Paulo Henrique Tressoldi e sua esposa Janete Lopes Braga Tressoldi, proprietários da empresa FORTALEZA AGROMERCANTIL LTDA, CNPJ nº 05.735.193/0001-42, bem como outros empresários do ramo cafeeiro. (...)"

3.3- Mediante análise da Escrituração Contábil Digital-ECD no período abrangido pelo procedimento fiscal, foi constatada a escrituração de aquisições de café para revenda, com lastro em Notas Fiscais Eletrônicas emitidas por diversas empresas/empresário individual inexistentes de fato, em relação às quais foi procedida a baixa de ofício com fundamento no art. 29, inciso II, alínea “e”, itens ‘ e 2, da Instrução Normativa RFB nº 1.863, de 28 de dezembro de 2018, conforme transcreto:

“Art. 29. Pode ser baixada de ofício a inscrição no CNPJ da entidade: (...)

II - inexistente de fato, assim denominada aquela que: (...)

e) realizar exclusivamente:

1. emissão de documentos fiscais que relatem operações fictícias; ou
2. operações de terceiros, com intuito de acobertar seus reais beneficiários;”

3.4- Os documentos fiscais inidôneos foram escriturados nas contas contábeis 10100501001-Café Beneficiado Grão Crú - Arábica, 10100501002-Café Beneficiado Grão Crú - Conilon, 10100501018-Café Beneficiado Grão Crú – Arábica, classificadas no Ativo Circulante, e foram emitidos pelas seguintes empresas/empresário individual inexistentes de fato:

-Café Casa Velha Ltda., CNPJ 21.255.777/0001-77;

-Cafeeira Santo Antônio Representação Comercial Eireli, CNPJ 09.354.113/0001-60;

-Comércio Atacadista de Café M & C Ltda., CNPJ 17.209.032/0001-02;

-Indústria e Comércio de Alimentos Serrano Ltda., CNPJ 03.153.898/0001-26;

-M. Zirondi - Cafeeira, CNPJ 14.461.223/0001-60;  
-Santa Fé Café e Negócios Eireli, CNPJ 11.055.981/0001-90;  
-Sion Trade Comércio de Café Eireli, CNPJ 01.371.527/0001-95;  
-Souza Comércio de Café Eireli, CNPJ 22.688.866/0001-70;  
-Trust Comércio de Grãos e Serviços Administrativos Ltda., CNPJ 21.499.806/0001-46;  
-Zafani & Nicolella Importação e Exportação Ltda., CNPJ 15.155.920/0001-56.

#### **4- FATOS APURADOS, RELACIONADOS ÀS OPERAÇÕES DAS EMPRESAS INEXISTENTES DE FATO**

4.1- O resultado das investigações procedidas junto às empresas inexistentes de fato, emissoras dos documentos fiscais inidôneos, foram consolidados nas representações para baixa de ofício, cuja síntese dos fatos apurados é reproduzida na sequência, em linhas gerais, observando-se que o compartilhamento dos dados e documentos apreendidos em cumprimento de mandados judiciais de busca e apreensão com a Receita Federal do Brasil, foram amparados por autorização judicial.

[...]

#### **5- INFRAÇÕES APURADAS**

##### **5.1- APROPRIAÇÕES DE CUSTOS LASTREADOS EM DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS**

5.1.1- Conforme já relatado, o sujeito passivo sob procedimento fiscal escrutou nas contas contábeis 10100501001-Café Beneficiado Grão Crú - Arábica, 10100501002-Café Beneficiado Grão Crú - Conilon, 10100501018-Café Beneficiado Grão Crú – Arábica, classificadas no Ativo Circulante, aquisições de mercadorias lastreadas em documentos fiscais inidôneos, emitidos por empresas inexistentes de fato.

5.1.2- Os valores consignados nos documentos fiscais emitidos pelas empresas inexistentes de fato, baixadas de ofício, foram apropriados como custos das mercadorias vendidas.

5.1.3- Uma vez detectadas as irregularidades que implicam em baixa das inscrições das pessoas jurídicas relacionadas no tópico antecedente, perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica-CNPJ, foram instaurados procedimentos administrativos, os quais resultaram na expedição dos Atos Declaratórios Executivos, formalizando a nova situação cadastral.

5.1.4- O art. 82, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, dispõe sobre os efeitos tributários em favor de terceiros dos documentos emitidos por pessoa jurídica considerada/declarada inapta perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica.

“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)”

5.1.5- O art. 48, da Instrução Normativa RFB n.º 1863, de 27 de dezembro de 2018, disciplina o dispositivo legal retro, dispondo sobre os efeitos tributários em favor de terceiros, dos documentos emitidos por entidades declaradas inaptas ou baixadas perante o CNPJ.

“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);

(...)

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:

(...)

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.

(...)

§ 7º O ato de restabelecimento da inscrição no CNPJ de pessoa jurídica baixada de ofício por inexistência de fato não elide a inidoneidade de documentos emitidos em períodos para os quais a empresa não comprovou a existência de fato.”

5.1.6- Nos termos do ato normativo retrocitado, os valores constantes de documentos fiscais emitidos por sociedades baixadas não poderão ser deduzidos como custos ou despesas, na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

5.1.7- Conforme apuraram as investigações, nunca foram adquiridas mercadorias (café) junto às empresas supostamente fornecedoras, pelo sujeito passivo sob procedimento fiscal, uma vez que restou comprovado que as empresas nunca existiram de fato, eram empresas de fachada, constituídas para simular o fornecimento de mercadorias visando dar origem às compras realizadas e ocultar seus reais beneficiários.

5.1.8- A apropriação dos custos é admitida desde que esteja suportada por documentos hábeis e idôneos.

5.1.9- Os documentos fiscais emitidos pelas empresas fornecedoras, pessoas jurídicas que não existem de fato, apesar de constituídas formalmente, são inidôneos, nos termos da legislação vigente, conforme demonstrado.

5.1.10- Os custos ou as despesas não são considerados comprovados quando os documentos comprobatórios forem emitidos por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada ou declarada inapta, extinta ou baixada no órgão competente.

5.1.11- Esses documentos não produzem nenhum efeito tributário em favor de terceiros por caracterizarem hipótese de inidoneidade e devem portanto serem glosadas as aquisições escrituradas/custos apropriados, para fins de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL.

## **5.2- APROPRIAÇÃO DE DESPESAS INDEDUTÍVEIS – CRÉDITOS FISCAIS NÃO UTILIZADOS**

5.2.1- Mediante análise da Escrituração Contábil Digital-ECD foi constatada a apropriação de despesas a título de créditos fiscais não utilizados, escrituradas na conta contábil 30200102001001027-Créditos Fiscais Não Utilizados.

5.2.2- O registro dos referidos créditos fiscais não utilizados em conta de despesas teve sua contrapartida em lançamentos a crédito das contas contábeis do grupo Ativo Circulante, 10100303001-Pis a Recuperar e 10100303002-Cofins a Recuperar.

5.2.3- Em 23/07/2021 foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal n.º 1, cuja ciência via Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) ocorreu na mesma data, solicitando ao sujeito passivo sob procedimento fiscal a apresentação dos documentos comprobatórios em que se lastrearam os registros na Escrituração Contábil Digital-ECD, dos créditos fiscais não utilizados, deduzidos na apuração do Lucro Líquido trimestral no período de 01/01/2018 a 31/12/2019, bem como a apresentação de demonstrativo contendo a memória de cálculo detalhada dos referidos créditos fiscais não utilizados, informando os fundamentos legais que autorizam a sua dedutibilidade na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

5.2.4- Em atendimento às solicitações contidas no Termo de Intimação Fiscal, solicita a juntada ao processo digital de comunicação com o contribuinte de n.º 13031.557832/2021-11, de documento de resposta acompanhado de relatórios e recibos de entrega da Escrituração Fiscal Digital-Contribuições e relatórios internos elaborados pelo próprio sujeito passivo, referentes à apuração das contribuições para o Pis/Cofins no período abrangido pelo procedimento fiscal, prestando os seguintes esclarecimentos:

[...]

5.2.5- Os esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo sob procedimento fiscal restringiram-se a informar que os créditos fiscais não utilizados referem-se aos valores de créditos das contribuições para o Pis/Cofins vinculados à receitas de vendas de mercadorias sujeitas à alíquota zero.

5.2.6- Informa ainda a fundamentação legal relativa ao aproveitamento de créditos das contribuições para o Pis/Cofins pelos contribuintes sujeitos à apuração no regime não cumulativo.

5.2.7- O documento de resposta apresentado pelo sujeito passivo não adentrou no mérito da legalidade da apropriação de despesas a título de créditos fiscais não utilizados, escrituradas na conta contábil 30200102001001027- Créditos Fiscais Não Utilizados, bem como acerca de sua dedutibilidade na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

5.2.7- Conforme se demonstrará, as perdas decorrentes do não aproveitamento de créditos fiscais pelo sujeito passivo mediante restituição, resarcimento ou compensação, não se enquadram no conceito de despesas dedutíveis para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

5.2.8- O art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, disciplina o tratamento a ser dispensado aos créditos relativos a tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil.

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de resarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013)

(...)”

5.2.9- Existindo a previsão legal autorizando a restituição, resarcimento ou compensação de créditos relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, devem os respectivos valores serem mantidos em contas do grupo Ativo Circulante até que ocorra uma dessas situações, ou na

circunstância em que o contribuinte, por quaisquer razões não formalize o pedido de restituição, resarcimento ou compensação, até o termo final no prazo prescricional.

5.2.10- Perdendo o direito à restituição, resarcimento ou compensação dos créditos, deve o contribuinte proceder à sua baixa na escrituração, excluindo os respectivos valores das contas contábeis pertencentes ao grupo Ativo Circulante.

5.2.11- Porém a perda do referido direito creditório não é dedutível para fins de determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, conforme se demonstrará.

5.2.12- O art. 47 da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964, dispõe a respeito das despesas necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

“Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da emprêsa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

(...)

5.2.13- Conforme o dispositivo legal retrocitado, somente é admitida a dedutibilidade das despesas operacionais, assim classificadas como aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, que sejam usuais ou normais no tipo de operações da empresa.

5.2.14- As perdas do direito à fruição dos créditos relativos aos tributos/contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, seja na modalidade de restituição, resarcimento ou compensação, por inércia do contribuinte em adotar os procedimentos administrativos apropriados antes do decurso do prazo prescricional, ou por qualquer outra razão, registrada em conta contábil de despesas, não se enquadra na definição estabelecida pelo art. 47, retro.

5.2.15- Não se tratando de despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, usuais ou normais no tipo de operações, deveria o sujeito passivo ter procedido à sua adição para fins de determinação do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

5.2.16- Não procedendo dessa forma, impõe-se o lançamento de ofício para fins de constituição do crédito tributário do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e

da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, incidentes sobre as despesas indevidamente deduzidas na determinação de suas bases de cálculo.

### **5.3- APROPRIAÇÃO DE VARIAÇÕES CAMBIAIS – ADIANTAMENTOS SOBRE CONTRATOS DE CÂMBIO**

5.3.1- Mediante análise da Escrituração Contábil Digital-ECD foi constatada a apropriação de receitas e despesas financeiras a título de variações cambiais ativas e passivas, escrituradas nas contas contábeis 30200106001001003-Variação Cambial Ativa e 30200105001001006-Variação Cambial Passiva.

5.3.2- Em 23/07/2021 foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal n.º 1, cuja ciência via Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) ocorreu na mesma data, solicitando ao sujeito passivo sob procedimento fiscal a apresentação de documentos comprobatórios em que se lastrearam os registros na Escrituração Contábil Digital-ECD, das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações assumidas, incorridas no período de 01/01/2018 a 31/12/2019, bem como apresentar demonstrativo contendo a memória de cálculo detalhada das variações cambiais escrituradas.

5.3.3- Em 16/08/2021, o sujeito passivo solicita a juntada ao processo digital de comunicação com o contribuinte de n.º 13031.557832/2021-11, de pedido de prorrogação de prazo por sessenta dias, para atendimento às solicitações contidas no Termo de Intimação Fiscal n.º 1.

5.3.4- O prazo de vinte dias concedido para atendimento às solicitações contidas no Termo de Intimação venceu em 16/08/2021.

5.3.5- Considerando que o contribuinte deve manter em boa guarda e ordem a escrituração e respectivos comprovantes e que o prazo para atendimento às solicitações contidas no Termo de Intimação Fiscal n.º 01 foi concedido em conformidade com o disposto na Lei n.º 3.470, de 28 de novembro de 1958, art. 19, caput, foi deferida parcialmente a solicitação de dilação de prazo apresentada pelo sujeito passivo, prorrogando-o por mais trinta dias, ocorrendo o termo final em 15/09/2021.

5.3.6- Em atendimento às solicitações contidas no Termo de Intimação Fiscal, solicita em 15/09/2021, a juntada ao processo digital de comunicação com o contribuinte de n.º 13031.557832/2021-11, de documento de resposta acompanhado dos contratos de câmbio vinculados à exportação de mercadorias e demonstrativos das variações cambiais ativas e passivas escrituradas, sendo constatado que foi apresentada a totalidade dos contratos de câmbio celebrados no ano de 2018 e parte dos contratos de câmbio celebrados no ano de 2019.

5.3.7- Em que pese o processo digital de comunicação com o contribuinte tenha permanecido com o acesso ao usuário externo permitido até 03/11/2021, o sujeito passivo não apresentou a parcela restante dos contratos de câmbio celebrados no ano de 2019.

5.3.8- Procedendo à análise dos contratos de câmbio apresentados pelo sujeito passivo, verifica-se que uma parcela considerável dos contratos celebrados junto às instituições financeiras autorizadas a operar no mercado de câmbio corresponde às operações de exportação de mercadorias e foram pactuados na modalidade Adiantamento sobre Contrato de Câmbio-ACC, conforme fragmento de contrato de câmbio reproduzido na sequência, a título exemplificativo.

[...]

5.3.9- Na contratação de câmbio na modalidade Adiantamento sobre Contrato de Câmbio-ACC ocorre a antecipação de recursos financeiros em moeda nacional ao exportador, na venda de produtos ao exterior a serem remetidos em data futura, no prazo máximo de 360 dias, caracterizando uma operação de financiamento onde a instituição financeira adianta capital ao exportador previamente ao embarque do produto ao destino final.

5.3.10- Nesse tipo de operação o exportador não se sujeita às variações cambiais futuras, pois a taxa de câmbio é fixada na data da contratação, sendo pactuado junto à instituição financeira a taxa de juros incidentes sobre os recursos financeiros adiantados, aplicável até a data da liquidação do contrato.

5.3.11- A liquidação do Adiantamento sobre Contrato de Câmbio-ACC ocorrerá mediante entrega dos recursos em moeda estrangeira pelo importador dos produtos à instituição financeira com a qual tenha sido celebrado o ACC.

5.3.12- Caso o produto não seja embarcado dentro do prazo previsto, terá o exportador que devolver à instituição financeira o valor do ACC com correção monetária, diferenças cambiais, multa e outros encargos, conforme pactuado.

5.3.13- O Adiantamento sobre Contrato de Câmbio-ACC é regulamentado pela Circular n.º 3.691, de 16 de dezembro de 2013, do Banco Central do Brasil, cujos fragmentos são reproduzidos na sequência.

[...]

5.3.21- É possível constatar que as únicas despesas financeiras que resultaram em efetivo desembolso de recursos financeiros contabilizados a crédito de contas contábeis do subgrupo bancos, correspondem às despesas com encargos de juros pactuadas nos Adiantamentos sobre Contrato de Câmbio-ACC.

5.3.22- Mediante a análise dos registros contábeis e das planilhas apresentadas pelo sujeito passivo, contendo a memória de cálculo das variações cambiais, verifica-se que foram consideradas e escrituradas variações cambiais ativas em períodos de redução da taxa de câmbio e variações cambiais passivas em períodos de elevação da taxa de câmbio, procedimento este especificamente adotado pelas empresas que contraem passivos em moeda estrangeira.

5.3.23- As variações cambiais ativas e passivas apropriadas como receitas e despesas não resultaram efetivamente em ganhos ou perdas financeiras passíveis

de lançamentos a crédito ou débito nas contas correntes bancárias de titularidade do sujeito passivo, não resultaram de fato em ganhos ou perdas monetárias.

5.3.24- Conforme já frisado, o Adiantamento sobre Contrato de Câmbio-ACC é um empréstimo efetuado junto às instituições financeiras, cuja garantia é o futuro recebimento das vendas originárias de exportações, de forma que os recursos em moeda estrangeira devidos pelo importador dos produtos devem ser creditados à instituição financeira que celebrou o ACC com o exportador.

5.3.25- A partir do momento em que os recursos em moeda nacional foram creditados ao exportador, mediante utilização da taxa de câmbio vigente na data da contratação do ACC, este não se sujeita mais aos efeitos da variação cambial ocorrida até a data da liquidação do contrato, tendo em vista que nessa circunstância, a instituição financeira financiadora das exportações passará a ser a detentora do direito ao recebimento futuro em moeda estrangeira, do valor das vendas oriundas das exportações.

5.3.26- No vencimento da operação, o importador paga diretamente à instituição financeira, em moeda estrangeira, por meio de uma ordem de pagamento.

5.3.27- Apenas nas circunstâncias em que o embarque das mercadorias não ocorra ou no caso de inadimplência do importador no exterior, o exportador obriga-se a restituir à instituição financeira os valores em moeda estrangeira adiantados em moeda nacional.

5.3.28- Dessa forma, não poderia o sujeito passivo sob procedimento fiscal apropriar-se contabilmente das variações cambiais ativas e passivas calculadas no período compreendido entre a data da pactuação do Adiantamento sobre Contrato de Câmbio-ACC e a data da sua liquidação.

5.3.29- Impõe-se portanto o lançamento de ofício para fins de constituição do crédito tributário do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, incidentes sobre as diferenças positivas entre as variações cambiais passivas e as variações cambiais ativas apropriadas contabilmente no período abrangido pelo procedimento fiscal.

5.3.30- Na apuração do quantum devido, foram considerados todos os registros escriturados nas contas contábeis 30200106001001003-Variação Cambial Ativa e 30200105001001006-Variação Cambial Passiva, claramente identificados como Adiantamentos sobre Contrato de Câmbio, ainda que os referidos documentos comprobatórios não tenham sido apresentados, conforme já relatado.

5.3.31- Em demonstrativos anexos ao presente Termo de Verificação Fiscal estão individualmente relacionadas as variações cambiais ativas e passivas apropriadas nas contas contábeis 30200106001001003-Variação Cambial Ativa e 30200105001001006-Variação Cambial Passiva, cujos valores sujeitos ao lançamento de ofício são consolidados trimestralmente no demonstrativo abaixo.

[...]"

Após regular processamento, a contribuinte e os responsáveis solidários foram cientificados dos Autos de Infração em 05/11/2021 (e-fl. 7.814 – Empresa) e 16/12/2021 (e-fls. 7.816/7.817 – Sr. Paulo Henrique Tressoldi e Sra. Janete Lopes Braga Tressoldi); mas somente a autuada FORTALEZA AGRO MERCANTIL LTDA. apresentou impugnação, de e-fls. 7.829/7.937, a qual fora julgada procedente em parte, por maioria de votos, pela 15ª Turma da DRJ 07 no Rio de Janeiro/RJ, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 107-023.851, de 05 de setembro de 2023, de e-fls. 24.112/24.281, com a seguinte ementa:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2023

PEDIDO DE ENCAMINHAMENTO DE INTIMAÇÕES PARA O ENDEREÇO DO ADVOGADO. DESCABIMENTO.

As intimações devem ser encaminhadas ao domicílio tributário do sujeito passivo por ele fornecido à administração tributária para fins cadastrais.

É incabível, no processo administrativo fiscal, a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo (SÚMULA CARF nº 110 – Vinculante) ARGUIÇÃO DE NULIDADE EM RAZÃO DA AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS NO CURSO DA AÇÃO FISCAL.

Na fase inquisitorial do lançamento a fiscalização tem a discricionariedade de firmar sua convicção com base em um conjunto de indícios que entenda suficientes para caracterizar a infração, desde que inexista um comando legal que determine um procedimento específico que obrigue a prévia intimação, como ocorre na apuração de omissão de receitas baseada em depósitos bancários sem origem comprovada.

Sendo assim, como regra, o lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário (Súmula CARF nº 46 – Vinculante)

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DOCUMENTOS E ESCLARECIMENTOS A SEREM FORNECIDOS PELO SUJEITO PASSIVO. PRAZO DADO NAS INTIMAÇÕES.

O processo de lançamento de ofício será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal, porém, nas situações em que as informações e documentos solicitados digam respeito a fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, ou em declarações apresentadas à administração tributária, o prazo será de cinco dias úteis.

PROVAS. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A prova documental deve ser apresentada com a impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, salvo se demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de

força maior, ou quando se refira a fato ou a direito superveniente ou destinese a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019

APROPRIAÇÃO DE CUSTOS LASTREADOS EM DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS. GLOSA. MULTA QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA.

Correta a glosa das aquisições escrituradas com lastro em notas fiscais inidôneas, emitidas por inúmeras empresas inexistentes de fato, interpostas em esquema fraudulento para beneficiar ilicitamente os reais adquirentes e produtores/vendedores.

Legítima, no caso, a aplicação de multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, haja vista o evidente intuito de fraude demonstrado no procedimento fiscal.

DESPESAS COM CRÉDITOS FISCAIS NÃO APROVEITADOS. INDEDUTIBILIDADE.

Em face das várias formas previstas na legislação para aproveitamento dos créditos fiscais, a sua perda não pode ser considerada usual e habitual. Não contempla, portanto, a condição de necessidade para as atividades da empresa e, por consequência, é indedutível para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ.

VARIAÇÕES CAMBIAIS REFERENTES A ADIANTAMENTOS SOBRE CONTRATOS DE CÂMBIO E PAGAMENTOS ANTECIPADOS À EXPORTAÇÃO. RECONHECIMENTO NA APURAÇÃO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL.

Os adiantamentos sobre contratos de câmbio – ACC – e os pagamentos antecipados à exportação – pré-pagamentos – são financiamentos em moeda estrangeira, sujeitos, portanto, à variação cambial, que deve ser reconhecida na apuração do resultado tributável.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018, 2019

AUTO DE INFRAÇÃO CORRELATO.

Sendo uma mesma infração fato gerador que enseja a incidência de outro tributo, a mesma sorte terá o auto de infração correlato, observada sua base de cálculo, período de apuração, e alíquota própria.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018, 2019

RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS SOLIDÁRIOS. REVELIA. CONTESTAÇÃO DA RESPONSABILIZAÇÃO PELO CONTRIBUINTE. ILEGITIMIDADE.

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado (Súmula CARF nº 172 – Vinculante).

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

Com mais especificidade, a autoridade julgadora de primeira instância entendeu por bem rechaçar em parte o lançamento fiscal, nos termos do dispositivo do Acórdão recorrido abaixo transcrito:

- i) Por unanimidade de votos: — CONFIRMAR a revelia dos responsáveis solidários Paulo Henrique Tressoldi (CPF 700.491.909-97) e Janete Lopes Braga Tressoldi (CPF 815.352.959-53);
- ii) Por unanimidade de votos: — REJEITAR as arguições preliminares de nulidade suscitadas pela Interessada;
- iii) Por maioria de votos: — MANTER a glosa referente à infração “Apropriação de Custos Lastreados em Documentos Fiscais Inidôneos” (Item 6.1 do Termo de Verificação Fiscal), com aplicação da multa de ofício qualificada, no percentual de 150% — Vencidos os julgadores Marcus Vinicius de Lacerda Amorim (Relator) e Allan Marcel Warwar Teixeira, que votaram por cancelar a glosa;
- iv) Por maioria de votos: — MANTER a glosa referente à infração “Falta de Adição à Base de Cálculo do IRPJ/CSLL de Despesas Indedutíveis – Créditos Fiscais Não Utilizados” (Item 6.2 do Termo de Verificação Fiscal), com aplicação da multa de ofício de 75% — Vencido o julgador Allan Marcel Warwar Teixeira, que votou por cancelar a glosa;
- v) Por unanimidade de votos: — CANCELAR a glosa referente à infração que trata da “Apropriação de Variações Cambiais – Adiantamentos sobre Contratos de Câmbio” (Item 6.3 do Termo de Verificação Fiscal) — O julgador Guilherme Henrique da Silva Ribeiro acompanhou o voto do Relator pelas conclusões.

Irresignada, a contribuinte autuada interpôs Recurso Voluntário, de e-fls. 24.314/24.451, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Preliminarmente, pretende seja decretada a nulidade do feito, por entender que a autoridade lançadora, ao constituir o presente crédito tributário, não logrou motivar/comprovar os fatos alegados de forma clara e precisa na legislação de regência, contrariando o princípio da verdade material, bem como o disposto no artigo 142 do CTN e no artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, em total preterição do direito de defesa e do contraditório da autuada, baseando os lançamentos em meras presunções.

Com mais especificidade, em suma, suscita a contribuinte que o lançamento seria nulo de pleno direito, diante das seguintes razões:

a) **Cerceamento de defesa**, ante o descumprimento da própria intimação fiscal, lavrando Auto de Infração com prazo aberto para apresentação de documentos;

Argui a contribuinte que o lançamento fora promovido quando ainda em curso prazo solicitado para apresentação de nova documentação e esclarecimentos, o que malferiu seu direito de defesa, especialmente considerando a grande quantidade de documentos que envolvem a análise da demanda.

b) **Cerceamento de defesa e violação ao Princípio da Não Surpresa**, por lavratura de Auto de Infração contra fatos que a Recorrente não foi intimada a respeito, não sendo apresentados pelo r. Auditor Fiscal. Assim, não foi oportunizado à Recorrente exercer o contraditório e apresentar documentações que demonstravam a constituição de seu direito;

c) **Ausência de intimação para apresentação de documentos hábeis e idôneos que comprovam a apropriação de custos**, de modo a não averiguar a veracidade dos documentos que embasaram os lançamentos;

d) **Violão ao Princípio da Motivação**, uma vez que a tipificação não condiz com a abertura da fiscalização e sua condução e em momento algum foi possibilitado à Recorrente a apresentação de documentos que comprovem a idoneidade dos lançamentos efetuados;

e) **Nulidade do lançamento por amostragem**, eis que não houve individualização específica de cada despesa e custo considerados na contabilidade da Recorrente, sendo confessado pela fiscalização que a análise documental foi realizada por amostragem;

f) **Não cumprimento do ônus da prova da autoridade fiscal**, tendo em vista que não há prova para descaracterização das operações, sendo o Auto de Infração lavrado com base apenas em meras presunções, embasadas em crime em tese, sem que houvesse a abertura de procedimento de investigação fiscal.

Em adendo, explicita que o presente lançamento encontra-se escorada em provas emprestadas de outros processos judiciais e administrativos, *sem que fosse oportunizado à Recorrente se manifestar a respeito*, sobretudo porque naqueles autos a contribuinte sequer participou ou teve acesso, o que reforça a nulidade do feito.

Acrescenta ser *completamente inadmissível se aceitar a PRESUNÇÃO de CULPA em INVESTIGAÇÃO CRIMINAL e, “transportar” a culpa de modo imediato e absoluto para o âmbito tributário, IGNORANDO por COMPLETO todo arcabouço jurídico.*

Ainda em sede de preliminar, suscita a nulidade do Acórdão recorrido, em face dos argumentos abaixo delineados:

a) Nulidade por ausência de intimação dos sócios para regularização da representação processual, havendo decretação de revelia em completa desconformidade com os preceitos legais que regem o processo administrativo fiscal;

*Requer a reforma do r. Acórdão recorrido para fins de reconhecimento da regularidade da representação processual, bem como a nulidade da revelia frente à ausência de intimação para regularização da representação processual, caso houvesse qualquer falha nesse sentido, em nítida violação ao disposto no Art. 104 do Código de Processo Civil e da Súmula CARF nº 129. Ainda, deve ser reconhecida a possibilidade de aproveitamento da argumentação de defesa da pessoa jurídica aos sócios, nos termos da jurisprudência pacífica do CARF e, por fim, requer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário ora em discussão frente aos sócios, nos termos do Art. 5º da IN RFB nº 1.862/2018.*

b) Nulidade do acórdão proferido por ausência de resposta de ofício enviado à 8ª DRR de Londrina, acarretando completa distorção do princípio *in dubio pro contribuinte* e corroborando com a manutenção da autuação sem que haja conjunto probatório para tanto;

c) Nulidade por conversão do julgamento em diligência, uma vez que a realização de diligência se mostra limitada no processo administrativo e tendo em vista que estas buscaram sanar os vícios presentes no Auto de Infração;

No mérito, após substancial relato das fases e fatos que permeiam a demanda, surge-se contra a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, procurando demonstrar a efetividade e regularidade das operações realizadas pela contribuinte, de aquisição de café, ainda que formalizadas com empresas que foram posteriormente declaradas inaptas.

A fazer prevalecer sua tese, elenca síntese de suas razões de defesa, assim delineada:

a) Houve a comprovação da ocorrência da operação, com demonstração da aquisição, pagamento das mercadorias e sua efetiva entrega. Ademais, não demonstrada a inexistência de grupo econômico entre a Recorrente e a empresa Sul América, de modo que a autenticidade dos documentos deve ser reconhecida;

b) Houve demonstração da autenticidade da documentação pelo Fisco estadual, com a expressa homologação dos créditos de ICMS por meio das Fichas de Autenticação e Controle dos Créditos (FACC's);

c) Impossibilidade de retroatividade das declarações de inidoneidade das empresas fornecedoras, uma vez que era impossível que a Recorrente tivesse ciência de qualquer irregularidade destas à época das operações.

Dessa forma, o afastamento da glosa por apropriação de custos lastreados em documentos fiscais inidôneos é medida que se impõe.

No que concerne a dedução de créditos fiscais não utilizados, *como perdas que não devem compor a base de cálculo do IRPJ e CSLL*, defende que deve ser reformado o acórdão proferido para reconhecimento da nulidade da glosa efetuada. Isso porque referidos créditos deixaram de compor o ‘ativo circulante’ da empresa e, portanto, possuem a natureza de perdas que não devem ser contabilizados na base de cálculo dos tributos.

Alternativamente, caso se entenda pela manutenção das glosas efetuadas, total ou parcialmente, propugna para, ao menos, ocorrer a dedução dos valores de ICMS, uma vez que a Recorrente efetivamente demonstrou que houve a inclusão do imposto na base de cálculo do IRPJ e CSLL apurados pela fiscalização.

No que tange à multa qualificada aplicada, defende que a Fiscalização não se deu ao trabalho de identificar, taxativamente, além de comprovar, a conduta da Recorrente nas situações descritas pelos dispositivos legais utilizados para fundamentação do Auto de Infração, não havendo se falar em aludida penalidade, mesmo porque não se comprovou o evidente intuito doloso ou mesmo a ocorrência simultânea de sonegação, fraude e conluio por parte da autuada, capaz de justificar referida imputação, ao contrário do assentado no Termo de Verificação Fiscal, na esteira da jurisprudência transcrita na peça recursal.

Opõe-se, ainda, à multa aplicada, por considerá-la excessiva, desproporcional e confiscatória, sendo, por conseguinte, ilegal e/ou constitucional, devendo ser limitada, na pior das hipóteses, ao patamar de 100%, na esteira dos ditames da Lei nº 14.689/2023, que alterou o disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Suscita, ainda, haver *bis in idem* na cobrança de duas multas sobre a mesma base de cálculo e com fundamento no mesmo dispositivo legal, especialmente porque, por força legal, a maior penalidade absorve a menor (princípio da consunção).

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados, rechaçando totalmente a exigência fiscal.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Ricardo Henrique Magalhães de Oliveira**, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo ao exame das alegações recursais.

Consoante se positiva dos autos, em face da contribuinte fora lavrado o presente lançamento, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, decorrente da constatação das infrações abaixo listadas, com aplicação de multa qualificada de 150%, e atribuição de responsabilidade solidária às pessoas físicas elencadas nos autos, em relação aos anos-calendário 2018 e 2019, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 7.721/7.799, Termo de Verificação Fiscal, de e-fls. 7.673/7.720, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

**D) CUSTO DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS INFRAÇÃO: COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE CUSTOS**

Apropriação de custos relativos a aquisições de mercadorias lastreadas em documentos fiscais inidôneos, conforme relatado em Termo de Verificação Fiscal em anexo.

**E) DESPESAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS INFRAÇÃO: DESPESAS FINANCEIRAS INEXISTENTES**

*Apropriação de despesas financeiras inexistentes, constituídas pelas diferenças positivas entre as variações cambiais passivas e as variações cambiais ativas calculadas com lastro em Adiantamentos sobre Contratos de Câmbio-ACC, conforme relatado em Termo de Verificação Fiscal em anexo.*

**F) ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL**

*Valor não adicionado ao Lucro Líquido do período, para fins de determinação do Lucro Real, relativo a despesas apropriadas na conta contábil 30200102001001027-Créditos Fiscais Não Utilizados, conforme relatado em Termo de Verificação Fiscal em anexo.*

Com mais especificidade, o contexto da presente autuação encontra-se devidamente elencada no Termo de Verificação Fiscal, como segue:

“[...]

**3- DAS INVESTIGAÇÕES POR FRAUDES À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA COMETIDAS PELO SUJEITO PASSIVO**

3.1- O sujeito passivo sob procedimento fiscal é investigado no âmbito da denominada “Operação Expresso”, deflagrada mediante o cumprimento de Mandado de Busca e Apreensão nos seus estabelecimentos comerciais e de outras pessoas jurídicas e físicas, atuantes na atividade econômica de comercialização de café, por decisão prolatada pela 5ª Vara Criminal da Comarca da Região Metropolitana de Londrina-PR, em 12/02/2021, nos autos do processo judicial n.º 0063938-08.2020.8.16.0014, fundamentada em representação formulada pela autoridade policial atuante junto à Divisão Estadual de Combate à Corrupção (DECCOR) – Núcleo Londrina.

3.2- Os fatos apurados, conforme relatado na decisão judicial, são reproduzidos na sequência:

“(...)

Nos termos contidos na representação de mov. 1.1, as investigações se iniciaram após “denúncias” anônimas que indicaram que Paulo Henrique Tressoldi, sócio proprietário do grupo empresarial FORTALEZA AGROMERCANTIL, com o auxílio de outros indivíduos, estaria se

apropriando de créditos indevidos de ICMS, a partir da aquisição de café verde de diversas cooperativas do país, a maioria situada nos Estados de São Paulo, Minas Gerais e Espírito Santo, fruto de relações pretéritas fraudulentas. (...)

Apontou-se ainda, que as empresas “noteiras” responsáveis pela emissão de notas fiscais inidôneas à empresa FORTALEZA AGROMERCANTIL LTDA. seriam a FUTURA CAFÉ COMÉRCIO E ASSESSORIA EM CAFÉ – ME, CNPJ nº 23.215.299/0001-05; SION TRADE LTDA – ME, CNPJ nº 01.371.527/0001-95; SAMEC COM., IMPOR. E EXP. DE CEREAIS LTDA; CNPJ nº 29.884.299/0001- 6; SAMEC COM., IMPOR. E EXP. DE CEREAIS LTDA; CNPJ nº 30.167.231/0001-55; SAMEC COM., IMPOR. E EXP. DE CEREAIS LTDA; CNPJ nº 32.565.849/0001-07, IND. E COM. DE ALIMENTOS SERRANO LTDA, CNPJ nº 03.153.898/0001-26 e CASA VELHA LTDA, CNPJ nº 21.255.777/0001-77, entre outras.

Para a prática delitiva, o grupo contaria com ditas “noteiras” (empresas de fachada) sediadas nos mesmos entes federativos das cooperativas alienantes, as quais seriam responsáveis por, em um primeiro momento, simular a aquisição dos grãos.

O fato da legislação tributária de muitos Estados da Federação, em especial São Paulo, Minas Gerais e Espírito Santo, prever o deferimento do recolhimento do ICMS nas operações internas permitia que as empresas “noteiras” adquirissem a mercadoria sem recolher o tributo, que era postergado para a etapa subsequente do ciclo econômico.

Em seguida, essas empresas adquirentes não registravam a saída dos grãos.

Paralelamente, outras empresas “laranja”, sediadas em entes federativos distintos das primeiras, emitiam notas fiscais “frias”, contendo os mesmos dados dos documentos fiscais relativos à operação antecedente (isto é, mesmo motorista, caminhão e carreta e natureza da carga), ora destinadas diretamente às empresas de torrefação de café, ora às empresas atacadistas de café em grão cru, possibilitando que as destinatárias dos documentos fraudulentos adquirissem o direito de compensar um crédito fictício de ICMS correspondente à operação antecedente, causando grande prejuízo aos cofres públicos.

Outra forma de locupletamento ilícito noticiado seria a dissimulação da comercialização de café a outra empresa do mesmo ramo no Estado do Paraná, porém dando a falsa aparência de que o produto seria proveniente de outro ente federativo, e, por esse motivo, haveria a cobrança do destinatário do valor da mercadoria e também do ICMS devido.

Na sequência, por meio de informações apresentadas à Receita Estadual do Paraná, confirmou-se que a empresa Fortaleza Agromercantil Ltda. foi destinatária de notas fiscais emitidas pelas empresas “noteiras” FUTURA CAFÉ COM E ASSESSORIA EM CAFÉ – ME, SION TRADE LTDA. – ME, SAMEC COM. IMPOR. E EXP. DE CEREAIS LTDA e IND. E COM. DE ALIMENTOS SERRANO, em decorrência de operações envolvendo café em grão cru Futura Café Com. e Assessoria em Café – ME, Sion Trade Ltda. – ME, Samec Com. Impor. e Exp. de Cereais Ltda e Ind. e Com. de Alimentos Serrano, em decorrência de operações envolvendo café em grão cru.

Diante deste quadro, no mês de junho de 2019, instaurou-se o Inquérito Policial nº 0038004-82.2019.8.16.0014 a fim de se apurar a suposta prática de delitos de sonegação fiscal e a constituição de organização/associação criminosa, em tese, integrada por Paulo Henrique Tressoldi e sua esposa Janete Lopes Braga Tressoldi, proprietários da empresa FORTALEZA AGROMERCANTIL LTDA, CNPJ nº 05.735.193/0001-42, bem como outros empresários do ramo cafeeiro. (...)"

3.3- Mediante análise da Escrituração Contábil Digital-ECD no período abrangido pelo procedimento fiscal, foi constatada a escrituração de aquisições de café para revenda, com lastro em Notas Fiscais Eletrônicas emitidas por diversas empresas/empresário individual inexistentes de fato, em relação às quais foi procedida a baixa de ofício com fundamento no art. 29, inciso II, alínea “e”, itens ‘ e 2, da Instrução Normativa RFB nº 1.863, de 28 de dezembro de 2018, conforme transcreto:

“Art. 29. Pode ser baixada de ofício a inscrição no CNPJ da entidade: (...)

II - inexistente de fato, assim denominada aquela que: (...)

e) realizar exclusivamente:

1. emissão de documentos fiscais que relatem operações fictícias; ou
2. operações de terceiros, com intuito de acobertar seus reais beneficiários;”

3.4- Os documentos fiscais inidôneos foram escriturados nas contas contábeis 10100501001-Café Beneficiado Grão Crú - Arábica, 10100501002-Café Beneficiado Grão Crú - Conilon, 10100501018-Café Beneficiado Grão Crú – Arábica, classificadas no Ativo Circulante, e foram emitidos pelas seguintes empresas/empresário individual inexistentes de fato:

-Café Casa Velha Ltda., CNPJ 21.255.777/0001-77;

-Cafeeira Santo Antônio Representação Comercial Eireli, CNPJ 09.354.113/0001-60;

-Comércio Atacadista de Café M & C Ltda., CNPJ 17.209.032/0001-02;

-Indústria e Comércio de Alimentos Serrano Ltda., CNPJ 03.153.898/0001-26;

-M. Zirondi - Cafeeira, CNPJ 14.461.223/0001-60;  
-Santa Fé Café e Negócios Eireli, CNPJ 11.055.981/0001-90;  
-Sion Trade Comércio de Café Eireli, CNPJ 01.371.527/0001-95;  
-Souza Comércio de Café Eireli, CNPJ 22.688.866/0001-70;  
-Trust Comércio de Grãos e Serviços Administrativos Ltda., CNPJ 21.499.806/0001-46;  
-Zafani & Nicolella Importação e Exportação Ltda., CNPJ 15.155.920/0001-56.

#### **4- FATOS APURADOS, RELACIONADOS ÀS OPERAÇÕES DAS EMPRESAS INEXISTENTES DE FATO**

4.1- O resultado das investigações procedidas junto às empresas inexistentes de fato, emissoras dos documentos fiscais inidôneos, foram consolidados nas representações para baixa de ofício, cuja síntese dos fatos apurados é reproduzida na sequência, em linhas gerais, observando-se que o compartilhamento dos dados e documentos apreendidos em cumprimento de mandados judiciais de busca e apreensão com a Receita Federal do Brasil, foram amparados por autorização judicial.

[...]"

Inconformada com a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a contribuinte interpôs impugnação, a qual fora julgada procedente em parte pelo Acórdão recorrido, e, posteriormente, recurso voluntário a este Tribunal, escorando sua pretensão nas razões de fato e de direito que passamos a contemplar.

#### **PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO**

Em sede de preliminar, reitera a contribuinte as alegações da defesa inaugural, pretendendo, em síntese, seja decretada a nulidade do feito, por entender que a autoridade lançadora, ao constituir o presente crédito tributário, não logrou motivar/comprovar os fatos alegados de forma clara e precisa na legislação de regência, contrariando o princípio da verdade material, bem como o disposto no artigo 142 do CTN e no artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, em total preterição do direito de defesa e do contraditório da autuada, baseando os lançamentos em meras presunções.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo em relação à preliminar arguida, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, em suas formalidades, apresenta-se incensurável.

**De início, convém frisar que a contribuinte repousa sua tese de nulidade do lançamento em inúmeros argumentos, acima destacados, os quais em vários momentos acabam por se confundir com o próprio mérito da questão, mormente quanto à pretensa ausência de**

**oportunidade de apresentação de documentos e esclarecimentos para demonstrar a regularidade/efetividade das operações objeto de discussão.**

E, para se chegar à conclusão de que o lançamento seria nulo, a recorrente aduz, basicamente, que a fiscalização não teria alcançado êxito na motivação do ato administrativo, seja diante do pretenso não aprofundamento na análise das informações e documentos apresentados, ou mesmo em face de escorar a pretensão fiscal em amostragens.

Ocorre que, principalmente em relação aos fundamentos jurídicos (a motivação) do presente lançamento, não vislumbramos qualquer vício que tenha o condão de macular o auto de infração, estando devidamente motivado e, o fato de a contribuinte se insurgir quanto às conclusões fiscais, sobretudo as de direito em relação à regularidade das operações de aquisição de café, não afronta a regularidade do feito, devendo ser analisado a sua procedência no próprio mérito da querela.

No mesmo caminho, não merece prosperar a arguição de nulidade diante de suposto esvaziamento na apresentação de documentos, em sede de fiscalização, que teriam o condão de rechaçar a pretensão fiscal, uma vez que a contribuinte fora intimada em algumas oportunidades, apresentando documentação e informações que entendeu pertinentes, além de apresentar pedidos de dilação de prazos, os quais foram deferidos em parte e, o fato de o lançamento haver sido promovido quando ainda em curso pedido de dilação de prazo, não é capaz de determinar a nulidade do feito, notadamente porque aludido requerimento não vincula a fiscalização, especialmente quando não deferido.

Não procede, igualmente, a arguição de a fiscalização ter adotado a amostragem para fins de promover o lançamento, ou mesmo prova emprestada indevidamente, uma vez que a premissa básica de parte substancial da exigência fiscal é a desconsideração das operações de aquisição de café com empresas inexistentes de fato e baixadas de ofício, o que restou devidamente demonstrado nos autos, com indicação precisa de cada uma delas.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhes deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, Termo de Verificação Fiscal e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportou, ou melhor, os fatos geradores dos tributos ora lançados e multas ora exigidas, não se cogitando na nulidade do procedimento.

Melhor elucidando, os cálculos dos valores objetos do lançamento foram extraídos das informações constantes dos sistemas fazendários, bem como dos demais documentos contábeis, fornecidos pela própria recorrente, rechaçando qualquer dúvida quanto à regularidade do procedimento adotado pelo fiscal autuante, como procura demonstrar à autuada, uma vez que agiu da melhor forma, com estrita observância à legislação de regência.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte em seu recurso voluntário não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que o lançamento encontra-se maculado por vício em sua formalidade e/ou materialidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Neste contexto, inobstante as substanciosas razões de fato e de direito da contribuinte, não vislumbramos quaisquer vícios formais ou materiais no lançamento, o que impõe, de pronto, rechaçar as nulidades do lançamento suscitadas pela recorrente.

#### **PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA**

##### **Da Revelia dos Responsáveis Solidários**

De início, pretende a contribuinte seja decretada a nulidade do Acórdão recorrido por ausência de intimação dos sócios para regularização da representação processual, havendo decretação de revelia em completa desconformidade com os preceitos legais que regem o processo administrativo fiscal.

*Requer a reforma do r. Acórdão recorrido para fins de reconhecimento da regularidade da representação processual, bem como a nulidade da revelia frente à ausência de intimação para regularização da representação processual, caso houvesse qualquer falha nesse sentido, em nítida violação ao disposto no Art. 104 do Código de Processo Civil e da Súmula CARF nº 129. Ainda, deve ser reconhecida a possibilidade de aproveitamento da argumentação de defesa da pessoa jurídica aos sócios, nos termos da jurisprudência pacífica do CARF e, por fim, requer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário ora em discussão frente aos sócios, nos termos do Art. 5º da IN RFB nº 1.862/2018.*

Sem razão a contribuinte!

Consoante restou devidamente demonstrado no Acórdão recorrido, fazendo referência à Informação Fiscal, de e-fls. 15.128/15.138, devidamente intimados da autuação, diante da imputação da responsabilidade solidária, os sócios da autuada, Sra. Janete Lopes Braga e Sr. Paulo Henrique Tressoldi, quedarem-se inerte, não interpondo impugnações, tendo sido lavrados Termos de Revelia, de e-fls. 15.101 e 15.102, fato incontroverso.

Entrementes, no bojo da defesa inaugural, a autuada fez constar o inconformismo em relação à imputação da responsabilidade solidária dos sócios, fazendo com que o subscritor da Informação Fiscal e, por conseguinte, da Resolução nº 107-000.653, de e-fls. 15.143/15.145, propusesse o conhecimento dessa parte da impugnação em relação à Sra. Janete e a remessa dos

autos à origem para fins de saneamento em relação ao Sr. Paulo, restando vencido, no entanto, com base nos seguintes fundamentos constantes do voto vencedor, de e-fls. 15.145, *in verbis*:

“[...]

Minha discordância restringe-se à proposta de saneamento formulada no sentido de oportunizar ao Sr. PAULO HENRIQUE TRESSOLDI a regularização de sua representação processual.

Em que pesem os respeitáveis argumentos expendidos pelo estimado Colega Relator, entendo que tanto o Sr. PAULO HENRIQUE TRESSOLDI quanto a Srª JANETE LOPES BRAGA TRESSOLDI perderam a oportunidade de contestar a responsabilidade tributária que lhes foi atribuída.

É bem verdade que a matéria foi questionada, expressamente, pela pessoa jurídica FORTALEZA AGRO MERCANTIL LTDA em sua impugnação.

Ocorre que a jurisprudência administrativa já firmou posição no sentido de que a empresa autuada não tem legitimidade para contestar, em seu nome, a responsabilidade tributária imputada aos seus sócios.

Tal entendimento, fundamentado no art. 18, caput, do CPC (“ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico”), encontra-se hoje incorporado à súmula do CARF:

#### SÚMULA CARF nº 172

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021)

“A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.”

Em face do exposto, penso que está irremediavelmente configurada a revelia do Sr. PAULO HENRIQUE TRESSOLDI e da Srª JANETE LOPES BRAGA TRESSOLDI, não havendo, a esta altura, qualquer possibilidade de regularização de sua representação processual. [...]

Por sua vez, a contribuinte escora sua pretensão em outra Súmula CARF, de nº 129, assim enunciada:

“Constatada irregularidade na representação processual, o sujeito passivo deve ser intimado a sanar o defeito antes da decisão acerca do conhecimento do recurso administrativo.”

Numa primeira análise, pode parecer que as Súmulas CARF acima confrontam-se na análise da presente demanda. No entanto, compartilhamos com o entendimento estampado no voto vencedor da Resolução retro, no sentido de manter a revelia dos solidários.

Isto porque, sequer houve interposição de impugnações dos responsáveis solidários tendentes à eventualmente atrair os efeitos da Súmula CARF nº 129.

Na verdade, somente no bojo da impugnação da autuada que constou o insurgimento quanto à responsabilidade solidária dos sócios, o que, antes de mais nada, resta defeso, a teor dos preceitos da Súmula CARF nº 172, impondo seja mantida a revelia dos responsáveis solidários e, por conseguinte, o não conhecimento atinente às matérias de responsabilização.

**Das demais nulidades aventadas no Acórdão recorrido**

Suscita a nulidade do decisório combatido, uma vez proferido mesmo diante da ausência de resposta de ofício enviado à 8ª DRR de Londrina, acarretando completa distorção do princípio *in dubio pro contribuinte* e corroborando com a manutenção da autuação sem que haja conjunto probatório para tanto.

Aduz, ainda, que a diligência realizada, a qual amparou em parte o *decisum* guerreado, se mostra limitada no processo administrativo, mas acabou por buscar sanar os vícios presente no Auto de Infração;

Igualmente, melhor sorte não socorre a contribuinte ao alegar nulidade do Acórdão recorrido, diante de pretensa inovação nos fundamentos de manutenção do não acolhimento do seu pleito ou mesmo em face de exarada antes da resposta ao ofício da 8ª DRR de Londrina.

Destarte, a legislação de regência, de fato, estabelece hipóteses de nulidade dos atos administrativos, mais precisamente nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, que assim prescreve:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)”

**No caso dos autos, ao arguir a nulidade do Acórdão recorrido, em suma, assevera a contribuinte que o julgador de primeira instância, a partir de diligência, teria inovado nos motivos que levou as autoridades fazendárias a promover o lançamento, sem conquant观察 que o verdadeiro fundamento desde a ação fiscal é, basicamente, a comprovação das operações de aquisição de café de empresas inexistentes de fato.**

Com efeito, em que pese a fiscalização lançar inúmeras razões das mais variadas naturezas, seja jurídica, contábil, fática, etc, o cerne da questão é e sempre foi aludidas operações de aquisição de café, que foram objeto de operação da Polícia Federal e desaguou em processos judiciais e administrativos, inclusive o presente, além de outras questões decorrentes fiscais.

E, em sua missão de demonstrar a irregularidade do feito, a contribuinte, desde a ação fiscal, na defesa inaugural e, posteriormente, no presente recurso voluntário, elabora substancioso arrazoado sustentando, afora as pretensas nulidades do feito, a regularidade das referidas operações, colacionando aos autos uma infinidade de documentos neste desiderato.

Por sua vez, a autoridade julgadora de primeira instância, além de adentrar as razões de fato e de direito adotadas pela fiscalização, igualmente, tem o mister de analisar as alegações de defesa, dentre as quais, em suma, as próprias provas acostadas aos autos pela contribuinte e, nesta missão, entendeu por bem converter o julgamento em diligência para maiores esclarecimentos, determinando a elaboração de Relatório Fiscal, de e-fls. 22.176/22.191, o qual fora devidamente cientificado à autuada para manifestação.

E, a partir das razões da fiscalização, confrontadas com as alegações da encorpada defesa e, bem assim, da diligência fiscal, o julgador recorrido deveria, como o fez, expor todos os fundamentos jurídicos que entende viáveis para manutenção do feito, no seu entendimento, claro, não se cogitando em inovação.

Portanto, em nosso entendimento, não houve inovação no lançamento por parte da autoridade julgadora de primeira instância, mas, simplesmente, fundamentação com o fito de rechaçar as razões de defesa da autuada, sob pena, inclusive, de, aí sim, incorrer em preterição do direito de defesa.

Aliás, ao contrário do que alega a recorrente, a partir das razões e documentos trazidos à colação na defesa inaugural, o julgador recorrido acabou por explicitar, em sua livre convicção, o não acolhimento da tese da contribuinte, deixando claro e ratificando os fundamentos fáticos e jurídicos que levaram a fiscalização a promover o lançamento.

Trata-se, pois, de oferecer ainda mais condições de defesa à contribuinte e não o contrário. O que, inclusive, oportunizou a recorrente interpor o presente recurso voluntário contemplando todas as razões de preliminar e de mérito que serão analisadas no decorrer do voto.

Mais a mais, o processo administrativo é dinâmico e, nesta condição, a partir de novas alegações e documentos que são trazidos à colação, quando afastada a preclusão, por óbvio, que outras questões serão suscitadas, seja para negar ou acolher o pleito da contribuinte, não implicando dizer, no caso dos autos, que houve inovação que pudesse malferir o direito de defesa da recorrente.

Mesmo porque, repita-se, a premissa básica sempre foi e continuou sendo no Acórdão recorrido a análise da regularidade ou não das operações de aquisição de café pela autuada e os reflexos tributários decorrentes.

Melhor sorte não socorre a contribuinte, ao aduzir a nulidade da decisão recorrida, por entender haver sido proferida antes da manifestação da 8ª DRR de Londrina, após envio de Ofício, tendo em vista que a legislação de regência não vincula um ato a outro, cabendo, exclusivamente, à autoridade fazendária promover o lançamento quando identificados os pressupostos do artigo 142 do CTN, não estando adstrito a nenhum posicionamento de outros Órgãos Públicos.

Neste contexto, não se cogita em nulidade do Acórdão recorrido, especialmente quando o julgador de primeira instância dissertou sobre o tema objeto da demanda, com base nos fundamentos e provas que entendeu pertinentes, formando livremente sua convicção no sentido de não acolher o pleito da contribuinte, mantendo os fundamentos da autoridade fazendária lançadora.

### **MÉRITO**

No mérito, como acima relatado, a presente autuação encontra-se subdividida em 03 (três) infrações apuradas, quais sejam, 1) **Custo Dos Bens Vendidos E/Ou Serviços Prestados Infração: Comprovação Inidônea De Custos; 2) Despesas Financeiras E/Ou Variações Monetárias Passivas Infração: Despesas Financeiras Inexistentes (Excluída Pela Decisão Recorrida); 3) Adições Não Computadas Na Apuração Do Lucro Real Infração: Custo/Despesa Indedutível**, as quais passamos a contemplar de maneira individualizada e, ao final, as demais questões decorrentes da imputação fiscal.

#### **DAS APROPRIAÇÕES DE CUSTOS LASTREADOS EM DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS**

Consoante se positiva do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fazendária de origem achou por bem glosar os custos que se encontravam, no seu entendimento, embasados em documentos fiscais inidôneos, considerando, sinteticamente, que decorriam de operações de aquisição de café formalizadas com empresas inexistentes de fato e, posteriormente, baixadas de ofício, o que, de pronto, malfere a regularidade/efetividade de tais operações e, por conseguinte, rechaça os custos apropriados das mercadorias vendidas, senão vejamos:

“[...]

#### **5- INFRAÇÕES APURADAS**

##### **5.1- APROPRIAÇÕES DE CUSTOS LASTREADOS EM DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS**

5.1.1- Conforme já relatado, o sujeito passivo sob procedimento fiscal escriturou nas contas contábeis 10100501001-Café Beneficiado Grão Crú - Arábica, 10100501002-Café Beneficiado Grão Crú - Conilon, 10100501018-Café Beneficiado Grão Crú – Arábica, classificadas no Ativo Circulante, aquisições de

mercadorias lastreadas em documentos fiscais inidôneos, emitidos por empresas inexistentes de fato.

5.1.2- Os valores consignados nos documentos fiscais emitidos pelas empresas inexistentes de fato, baixadas de ofício, foram apropriados como custos das mercadorias vendidas.

5.1.3- Uma vez detectadas as irregularidades que implicam em baixa das inscrições das pessoas jurídicas relacionadas no tópico antecedente, perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica-CNPJ, foram instaurados procedimentos administrativos, os quais resultaram na expedição dos Atos Declaratórios Executivos, formalizando a nova situação cadastral.

5.1.4- O art. 82, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, dispõe sobre os efeitos tributários em favor de terceiros dos documentos emitidos por pessoa jurídica considerada/declarada inapta perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica.

“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)”

5.1.5- O art. 48, da Instrução Normativa RFB n.º 1863, de 27 de dezembro de 2018, disciplina o dispositivo legal retro, dispondo sobre os efeitos tributários em favor de terceiros, dos documentos emitidos por entidades declaradas inaptas ou baixadas perante o CNPJ.

“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);

(...)

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:

(...)

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.

(...)

§ 7º O ato de restabelecimento da inscrição no CNPJ de pessoa jurídica baixada de ofício por inexistência de fato não elide a inidoneidade de documentos emitidos em períodos para os quais a empresa não comprovou a existência de fato.”

5.1.6- Nos termos do ato normativo retrocitado, os valores constantes de documentos fiscais emitidos por sociedades baixadas não poderão ser deduzidos como custos ou despesas, na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

5.1.7- Conforme apuraram as investigações, nunca foram adquiridas mercadorias (café) junto às empresas supostamente fornecedoras, pelo sujeito passivo sob procedimento fiscal, uma vez que restou comprovado que as empresas nunca existiram de fato, eram empresas de fachada, constituídas para simular o fornecimento de mercadorias visando dar origem às compras realizadas e ocultar seus reais beneficiários.

5.1.8- A apropriação dos custos é admitida desde que esteja suportada por documentos hábeis e idôneos.

5.1.9- Os documentos fiscais emitidos pelas empresas fornecedoras, pessoas jurídicas que não existem de fato, apesar de constituídas formalmente, são inidôneos, nos termos da legislação vigente, conforme demonstrado.

5.1.10- Os custos ou as despesas não são considerados comprovados quando os documentos comprobatórios forem emitidos por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada ou declarada inapta, extinta ou baixada no órgão competente.

5.1.11- Esses documentos não produzem nenhum efeito tributário em favor de terceiros por caracterizarem hipótese de inidoneidade e devem portanto serem glosadas as aquisições escrituradas/custos apropriados, para fins de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL.

[...]"

**Como se observa, ainda que fundamentado em norma legal, o entendimento da fiscalização insere-se eminentemente no fato de as operações de aquisição de café terem sido levadas a efeito com empresas inexistentes de fato (baixadas de ofício posteriormente) e, assim, não teria o condão de amparar a apropriação dos custos das mercadorias vendidas, eis que lastreadas em documentação fiscal inidônea.**

Por sua vez, a contribuinte, em sede de impugnação, elabora extenso arrazoado procurando demonstrar a regularidade/efetividade de suas operações, com o pagamento, transporte e consequente entrega dos produtos, ressaltando, ainda, que toda documentação ofertada no decorrer da fiscalização e colacionada aos autos por ocasião da defesa inaugral, demonstra que aludidas operações se encontram devidamente amparadas por documentos hábeis e idôneos e que, o fato de tais das empresas vendedoras serem inexistentes de fato e baixadas de ofício posteriormente, não tem o condão de malferir a conduta da autuada, agindo como terceiro de boa-fé, nos termos do parágrafo único do artigo 82 da Lei nº 9.430/1996.

E, diante das substanciosas razões de fato e de direito ofertadas pela contribuinte em sua impugnação, a autoridade julgadora de primeira instância entendeu por bem converter o julgamento em diligência, a partir da Resolução nº 107-240-322, de e-fls. 15.128/15.138, que desaguou na elaboração, por parte da fiscalização, do Relatório Fiscal, às e-fls. 22.176/22.191, esclarecendo os pontos solicitados e mantendo a exigência fiscal em sua plenitude.

Ato contínuo, a DRJ recorrida, por maioria de votos, achou por bem manter a glosa em referência, com base nos fundamentos do voto vencedor, assim delineados:

“[...]

Em que pesem as judiciosas ponderações do Ilustre colega Relator, peço licença para consignar, respeitosamente, minhas razões de divergência, tão-somente quanto a sua conclusão em relação à infração “apropriações de custos lastreados em documentos fiscais inidôneos”.

No Termo de Verificação Fiscal consta o seguinte sobre a infração em questão:

[...]

Em sua defesa, o contribuinte destacou o parágrafo único do art. 82 da Lei nº 9.430, que assim dispõe:

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.

O dispositivo legal estipula, como regra geral, que os documentos inidôneos não produzirão efeitos tributários em favor de terceiros interessados. Mas há exceção, prevista no parágrafo único.

A finalidade, evidentemente, é proteger o terceiro de boa-fé, evitando que venha a ser prejudicado por ilícitos que não tenha cometido e que não tenha envolvimento.

E foi nesse sentido que o interessado argumentou em sua impugnação:

[...]

A autoridade autuante, identificou na Escrituração Contábil do interessado a escrituração de aquisições de café para revenda, com lastro em notas fiscais eletrônicas emitidas por diversas empresas inexistentes de fato.

Portanto, a situação em análise não trata de uma eventual transação comercial com empresa inexistente de fato, mas inúmeras operações de valores significativos realizadas não com uma, mas com dez empresas noteiras, consoante exposto no Termo de Verificação Fiscal:

[...]

Ocorre que ao expor a razão das baixas de ofício das empresas noteiras, a autoridade fiscal mencionou os diversos ilícitos cometidos no esquema fraudulento, sendo a venda de café sem a emissão de notas fiscais e a sonegação do FUNRURAL apenas parte deles.

[...]

É o que se observa, por exemplo, no trecho do Termo de Verificação Fiscal referente ao “suposto” fornecedor da Fortaleza Agro Mercantil, a empresa Café Casa Velha Ltda:

[...]

Verifica-se que a real transação comercial ocorria entre o produtor/fornecedor e o comprador, no caso a Fortaleza Agro Mercantil. Porém, para que fosse possível ocultar o real fornecedor e fabricar créditos de ICMS, eram necessárias as interpostas pessoas, empresas de fachada que apenas emitiam notas fiscais inidôneas.

Nesse sentido, cito também como exemplo o trecho do Termo de Verificação Fiscal que trata da empresa noteira COMÉRCIO ATACADISTA DE CAFÉ M&C LTDA:

4.4.4- As investigações demonstraram que a Comércio Atacadista de Café M & C Ltda. utilizouse de notas “frias” (correspondentes a operações comerciais inexistentes), para simular as aquisições de café e que trata-se de uma “noteira” utilizada, dentre outros objetivos, para ocultar os reais vendedores de café, eximindo-os do pagamento do Imposto de Renda Pessoa Física-IRPF (produtores rurais) e do ICMS (café originário de outros estados).

4.4.5- Além de propiciar a sonegação nos estados produtores, suas operações possibilitam a geração de créditos de ICMS indevidos para as empresas adquirentes em outros estados.

Portanto, havia sim a sonegação do FUNRURAL, a ocultação dos reais vendedores de café, porém, também havia a geração de créditos fictícios de ICMS em benefício dos reais compradores, como a Fortaleza Agro Mercantil.

O fato do interessado pagar/comprar o café, tendo o recurso financeiro transitado pelas empresas noteiras, e ainda ter recebido a mercadoria, não o afasta do esquema fraudulento. O esquema foi arquitetado dentro da real transação comercial, porém, gerando benefícios ilícitos tanto para o real vendedor como para o real comprador com a utilização das interpostas pessoas, como já dito.

No entanto, quem vendia e entregava a mercadoria não era a empresa que constava na nota fiscal inidônea. E nem poderia ser, visto que era empresa de fachada que não possuía estrutura e capacidade operacional para realizar a transação.

Quanto à diligência realizada, o auditor-fiscal procedeu a apuração dos Conhecimentos de Transporte Eletrônicos vinculados às notas fiscais eletrônicas verificando que em 143 notas fiscais ocorreram eventos de registro de passagem automático.

Pois bem, todos os eventos de registro de passagem apurados atestam que os veículos transportadores das cargas tiveram a passagem registrada em locais fora da rota rodoviária normalmente estabelecida entre o endereço do emitente do documento fiscal e o endereço do destinatário/armazém geral. Não ocorreram eventos de registro de passagem de nenhum deles na rota que deveria ter sido percorrida.

Em sua defesa, nas contrarrazões ao relatório fiscal da diligência, o interessado apresentou tabela mostrando que as datas dos registros de passagem foram posteriores as datas do ticket de pesagem, o que, segundo seu entendimento, comprova a entrega das cargas, e por consequência, confere veracidade às operações.

Todavia, como bem apontou a autoridade tributária, os tickets de pesagem foram emitidos pelo interessado e pela empresa Sul América (armazém) que tem como únicos sócios o Sr. Paulo Henrique Tressoldi (administrador) e a Sra. Janete Lopes Braga Tressoldi, ou seja, os mesmos sócios do impugnante.

O impugnante alega que a Sul América exerce atividade autônoma que não se confunde com a Fortaleza Agro Mercantil.

No entanto, isso não muda o fato de que ambas as empresas possuem os mesmos sócios e administrador.

Considerando que se está diante de um esquema fraudulento com o intuito de simular uma operação fictícia a fim de ocultar a verdadeira, onde os sócios/administradores do interessado, beneficiário do esquema, são os mesmos do armazém que recebia a mercadoria, entendo que os tickets de pesagem não têm força probante.

Em relação ao argumento da defesa de que as datas dos registros de passagem foram posteriores as datas do ticket de pesagem, diferentemente do que asseverou, entendo que tal fato não comprova que as mercadorias foram entregues como também não comprova que não foram.

Mas a questão principal, não é se o café foi entregue, mas por quem foi vendido.

A ausência de registro de passagem nas rotas entre os emitentes das notas fiscais e o destinatário das mercadorias, apenas corrobora a constatação da existência de simulação para ocultar a real transação.

Cabe ainda dizer, que se as notas fiscais inidôneas produzissem efeitos tributários em relação ao interessado para fins de apropriação de custos, consequentemente, os créditos fictícios de ICMS também poderiam ser aproveitados.

Portanto, considerando que o interessado não é terceiro de boa-fé, não pode ser aplicado o parágrafo único do art. 82 da Lei nº 9.430/1996. [...]”

**Extrai-se das razões da decidir constantes do voto vencedor do Acórdão recorrido, acima transcritas, que o nobre subscritor acabou por corroborar os fundamentos da autuação, no sentido de que as operações de aquisição de café de empresas inexistentes de fato, baixadas de ofício, não tem condições de oferecer sustentação à apropriação de custos na forma procedida pela contribuinte, notadamente considerando que a infração não decorreu de uma eventual transação comercial, mas de inúmeras operações de valores significativos realizadas não com uma, mas com dez empresas noteiras, o que reforça a tese fiscal.**

Entremes, com maior aprofundamento nos fatos, nas razões e documentos acostados aos autos pela contribuinte, o Relator do Acórdão recorrido, propôs a exclusão de referida glosa, nos termos abaixo:

“[...]

Outros argumentos da contribuinte objetivam demonstrar que todas as aquisições estão embasadas em documentos que atestam a idoneidade das operações (estas argumentações estão discriminadas na impugnação nos tópicos “F” (DA COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL DA EFETIVA E REGULAR OCORRÊNCIA DAS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO, VENDA E EXPORTAÇÃO DE CAFÉ) e “H” (DO FACC – HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA DO CRÉDITO E DA OPERAÇÃO REALIZADA PELO ENTE ENTITULADO A FISCALIZAÇÃO – ESTADO DO PARANÁ).

Resumidamente a contribuinte menciona que:

1. Consulta a inscrição federal do fornecedor e verificar se a empresa está ativa;
2. Consulta a inscrição estadual do fornecedor e verificar se a empresa está apta para operar;
3. Consulta se a nota fiscal emitida se encontra registrada na SEFAZ;
4. Solicita o comprovante de pagamento/antecipação do ICMS da operação, se aplicável;
5. A partir daí a mercadoria é liberada e o produto inicia o transporte;
6. Confere se o produto adquirido foi descarregado corretamente no armazém;
7. Verifica se houve quebra de peso;
8. Verifica se a qualidade entregue é a mesma que foi acordada anteriormente;
9. Emite comunicado de deságio para o fornecedor;
10. Verifica se haverá desconto financeiro para antecipação dos pagamentos;
11. Efetua o pagamento em conta bancária cuja titularidade SEMPRE é a do fornecedor.

Dá como exemplo a empresa acusada de noteira TRUST COMÉRCIO DE GRÃOS E SERV. ADM. LTDA, “muito citada no Relatório da autoridade policial”, e indica na nota fiscal nº 172, emitida em seu favor, o carimbo de recebimento, comprovante de pesagem nos armazéns gerais, comprovante de deságio devido à quebra de peso ocorrida durante o transporte até o destino, comunicado de deságio, e comprovante de pagamento na conta bancária do fornecedor.

Aduz que em Doc 3 e Doc 4 constam dossiês com lista e documentos individualizados de todas as operações autuadas por fornecedores.

Ressalta que a insubstância da referida autuação fiscal se torna mais evidente diante da própria anuência do Estado do Paraná quanto à utilização dos créditos de ICMS, através das Ficha de Autorização e Controle de Crédito (FACC) é utilizada, pela Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná (SEFAZ/PR), para relacionar as notas fiscais de aquisição das mercadorias cujo crédito fiscal sujeita-se a prévia autorização do fisco.

Pondera que, se mantidas as glosas, que seja deduzido o ICMS da composição da base de cálculo, já que na composição do levantamento das glosas efetuadas foi lançado o valor cheio da NF (item 6.1.6 da peça impugnatória)

Em face da documentação apresentada pela contribuinte, constante das folhas 7.957 a 12430, o processo foi baixado em diligência, tendo, dentre as solicitações, a de que a fiscalização fizesse todos os exames que entendesse necessários para

se certificar da fidedignidade desses documentos, inclusive com intimações à secretaria da Fazenda do Estado do Paraná (o detalhamento consta da Informação Fiscal às fls. 15.128 a 15.137).

Em atendimento à Resolução nº 107-000.653/2022, às fls. 15.143 e ss, foi elaborado o relatório fiscal de fls. 22.176 a 22.191.

Nesse relatório consta que, em atendimento ao item II-b da suprareferida resolução, foi apresentada planilha juntada às fls. 19.883, com a totalização individualizada por fornecedor, das aquisições de café em períodos trimestrais e anuais, constando o valor da operação, o valor pago e o valor do deságio por divergência de peso e/ou qualidade do café, em atendimento ao item II-b, da Resolução 107-000.653 – 15ª Turma/DRJ07 (é reproduzida às fls. 22.178).

A fiscalização faz as seguintes afirmações:

[...]

A contribuinte apresentou petição acostada às fls. 22204 e ss contendo contrarrazões que serão apreciadas doravante.

Com relação à contabilização das Notas Fiscais sem o deságio que reduziu seus valores, a contribuinte afirma que “logrou demonstrar, através da documentação acostada, que a diferença dos valores entre as NF's de saída e ordens de pagamento se deve aos deságios constatados e devidamente comprovados, logo, ir contra tais constatações é operar clara violação ao princípio da verdade material”.

Sim, a contribuinte tem razão. Não há motivo para glosar o valor da nota-fiscal na integralidade tão somente pelo fato de não ter sido contabilizado o deságio. O devido é glosar do custo contabilizado o valor dos deságios que foram desconsiderados pela contribuinte e que estão indicados na planilha de fls. 19.883. Não há razão para glosa integral da NF e nem há amparo legal para esse procedimento.

Reitera a contribuinte seus argumentos constantes do item 6.1.5 da impugnação no sentido de que o próprio Estado do Paraná EXAROU sua COMPLETA ANUÊNCIA quanto à utilização dos créditos de ICMS, o que restou comprovado nos autos através das Fichas (FACC) (Algumas juntadas às fls. 12.418 a 12.430). Na diligência determinada pela Resolução nº 107-000.653/2022 houve a determinação e que fiscalização fizesse todos os exames que entendesse necessários para se certificar da fidedignidade dos documentos de fls. 7957 a 12430, o que incluiu a Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná em face de a contribuinte ter mencionado que a utilização dos créditos de ICMS é verificada, validada, e autorizada, diretamente por aquele órgão, o que estaria comprovado pela Fichas de Autorização e Controle de Crédito (FACC).

Em cumprimento ao solicitado a fiscalização expediu ofício destinado à Delegacia Regional da Receita Estadual do Paraná - 8ª DRR-Londrina, solicitando a

cooperação do órgão no intuito de manifestar-se ou não sobre a autenticidade dos referidos documentos (fls. 22.148 a 22.163) mas afirmou que até a data da lavratura do relatório, não ouve manifestação da 8ª DRR-Londrina.

Nas contrarrazões a contribuinte requer que, havendo retorno do referido ofício, que lhe seja aberto novo prazo de trinta dias para que possa se manifestar.

Pois bem, a inércia da Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná por não se manifestar sobre a autenticidade das FACC tem como consequência considerá-las regulares por duas razões:

A uma, pelo princípio da inocência, ou *in dubio pro reo*; A duas, porque o ônus da prova é do Fisco, já que não estamos diante de uma presunção legal que teria o condão de invertê-lo para a contribuinte.

Prosseguindo no exame da fidedignidade dos documentos apresentados pela contribuinte juntos com a impugnação, de fls. 7.957 a 12.430, a fiscalização concluiu que os comprovantes de transferência bancária para as empresas consideradas inexistentes de fato são todos autênticos, exceto com relação à nota fiscal de nº 691, emitida por Trust Comércio de Grãos e Serviços Administrativos Ltda., pois não foi apresentado o respectivo comprovante de transferência bancária, representativo do pagamento do valor nela consignado.

Conforme parágrafo único do artigo 82, da Lei nº 9.430/96, uma das excludentes para aplicação do disposto no caput foi concretizada, pois o pagamento das mercadorias restou comprovado pela fiscalização, excetuando o da referida nota fiscal nº 691.

Mas a contribuinte nas contrarrazões informa que o comprovante de pagamento se encontra às fls. 12.194 e reproduz documentos de transferência bancária às fls. 22.235.

Às fls. 12.194 está acostado um comprovante de pagamento por meio de um TED C, típico para transferência bancária para outra titularidade (no caso o favorecido é TRUST COMERCIO DE GRÃOS). Como informação fornecida pelo pagador, no caso a autuada, consta que se trata da “NFe 643 do fechamento 16535”. O valor é de R\$ 164.985,50. No sobredito documento está escrito manualmente o seguinte:

643 – R\$ 157.135,50

691 – R\$ 7.950,00

Na planilha de fls. 19.883, na aba “Final 2”, constata-se que há referência às NF 643 e 691 e que seus valores correspondem à anotação feita manualmente no documento de transferência:

[...]

Note-se que o somatório do valor pago das duas notas fiscais (descontando o deságio de R\$ 249,30) corresponde ao valor transferido (R\$ 164.985,50), donde se conclui que houve o pagamento de ambas, sendo uma delas a de nº 691.

Por conseguinte, considero que houve a comprovação do pagamento da NF nº 691 de emissão da TRUST COMERCIO DE GRAOS E SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA.

Assim, uma vez comprovado o pagamento das mercadorias indicadas nas notas fiscais das empresas consideradas inexistentes de fato, resta verificar se houve a efetiva entrega à autuada.

A fiscalização informa no Relatório Fiscal em atendimento à Resolução nº 107-000.653/2022 que apurou junto aos conhecimentos de transporte vinculados às NFs, aqueles que tiveram ocorrência de eventos de registro de passagem dos veículos de transporte de cargas em rodovias.

Informa que esses eventos apurados de registro de passagem automático estão em demonstrativo às fls. 22.164 a 22.175, e atestam que os veículos que transportavam as cargas se encontravam em locais fora da rota rodoviária normalmente estabelecida entre o endereço do emitente e do destinatário. Segundo a fiscalização não ocorreram eventos de registro de passagem de nenhum deles na rota que deveria ter sido percorrida.

Assim, como os veículos se encontravam em locais muito distantes das rotas rodoviárias necessariamente percorridas entre os remetentes e o destinatário (Fortaleza Agro Mercantil Ltda.) a fiscalização concluiu não ser aplicável a hipótese do parágrafo único do artigo 82 da Lei nº 9.430/96.

A fiscalização também informa que, relativamente aos tickets de pesagem de café emitidos pela Fortaleza Agro Mercantil Ltda, e Sul América Armazéns Gerais Ltda, não é possível aferir se correspondem efetivamente aos procedimentos adotados em uma real operação de compra e venda, tendo em vista que foram emitidos pelo próprio sujeito passivo e pela Sul América Armazéns Gerais Ltda., cujo quadro societário é composto por Janete Lopes Braga Tressoldi e Paulo Henrique Tressoldi, únicos sócios da Fortaleza Agro Mercantil Ltda., conforme atestam os extratos extraídos do sistema CNPJ.

Desta forma, conclui, a certificação da fidedignidade dos referidos documentos fica prejudicada, tendo em vista que os seus emitentes integram o grupo econômico envolvido nas infrações tributárias sob análise e é presumível que, em sendo intimados a confirmar a autenticidade destes, certamente o farão.

Em sua defesa a contribuinte afirma que:

\* A Sul América Armazéns Gerais Ltda, (doravante simplesmente, "Sul América"- nota do relator), na qualidade de armazém geral tem o dever legal de emitir os tickets de pesagem relativos à carga recebida para armazenagem, pois é de sua responsabilidade a sua guarda.

\* Como apontado, o objeto social da empresa Sul América era o de armazém geral, atividade alheia ao desenvolvido pela Impugnante, que se dedica a comércio atacadista de café em grão e se utiliza dos serviços daquela apenas para realizar o depósito e guarda do café adquirido, visando posterior revenda.

\* Qualquer presunção de inexistência da empresa Sul América será, neste momento, invalidada, posto que pela análise dos documentos anexos, a exemplo dos Alvarás de Funcionamento e Licenças Sanitárias acostadas, os quais foram concedidos pela Prefeitura Municipal de Rolândia, verifica-se o pleno funcionamento autônomo da atividade.

\* A Sul América possuía, ainda, Contrato de Depósito com a Companhia Nacional de Abastecimento – CONAB, para a prestação de serviços de armazenagem e correlatos, conforme contrato anexo (Doc. 01), o que vem a corroborar ainda mais para a existência e pleno funcionamento da pessoa jurídica em questão.

\* Estes fatos, portanto, tornam incontroverso o afastamento de qualquer presunção de inautenticidade dos documentos fiscais por ela emitidos (tickets de pesagem), assim como legitimam a operações realizadas pela Impugnante, comprovados pelas ordens de pagamento e comunicados de deságio acostados a este Processo Administrativo, ressaltando a robusta prova documental apresentada da sua plena e total existência.

\* Embora tenha reconhecido a autenticidade de todos os documentos apresentados, o r. Auditor manteve apenas a presunção de ilegalidade relativa aos dos Tickets de pesagem de café, ordens de pagamento e comunicados de deságio, pois teriam sido emitidos pela própria Impugnante, visto que ambas as empresas possuem os mesmos sócios (Fortaleza e Sul América).

\*Ou seja, em NOVA PRESUNÇÃO ABSOLUTA (que repisa-se: é ILEGAL) a r. Auditoria presumiu-se por completo a ilegitimidade da empresa Sul América, a ausência de autenticidade dos documentos por ela emitidos, bem como aqueles emitidos pela Impugnante.

\* A fiscalização, teceu considerações adicionais em relação à peça impugnatória e alega que os transportes da mercadoria jamais poderiam ser utilizados para comprovar as operações na medida em que os CT-e emitidos, e cruzados por meio de sistema próprio, teriam transitado em lugares muito distantes do trecho correto.

Na sequência a contribuinte traz alguns exemplos reproduzidos abaixo (fls. 22.237):

[...]

Com relação a esses exemplos a contribuinte ressalta que a data do ticket de pesagem é PRÓXIMA à data em que a respectiva NF-e foi emitida, bem como é ANTERIOR à data em que ocorreu o registro de passagem, o que comprova a

entrega das cargas e, por consequência, confere veracidade às operações realizadas.

Ou seja, segundo ela, ainda que o registro de passagem tenha sido feito em outra localidade, diferente da rota entre fornecedor e destinatário, é incontestável que a carga, quando do respectivo registro, já havia sido entregue ao destinatário final.

Acrescenta que:

\* no presente caso, a discrepância verificada quanto ao lapso existente entre a emissão da NF-e de saída e os eventos de registro de passagem se explica pelo fato de que, embora o Manifesto tenha sido emitido antes de iniciado o transporte rodoviário da carga (Docs. 02), aquele não foi efetivamente finalizado/baixado, quando do descarregamento no destino, pela empresa transportadora;

\* sendo assim, com a ausência de baixa do Manifesto, o veículo de transporte de carga continuou seu trajeto, tendo a passagem sido registrada em local diverso daquele em que a carga restou inicialmente descarregada;

\* todavia, a responsabilidade pela emissão e baixa do Manifesto não pode ser reputada à Impugnante, pois, como visto, tal incumbência é da empresa transportadora que o emitiu antes de iniciada a operação de transporte interestadual de carga, conforme se constata pela modalidade de contratação dos CT-e (Doc. 03);

A impugnante cita exemplos e reproduz documentos relacionados às apurações feitas pela fiscalização no cumprimento da diligência determinada por esta 15ª Turma da DRJ07, indicadas no item 4.2.5 do relatório fiscal (fls. 22.186), que comprovariam o recebimento das cargas de café por ela.

Traz um exemplo específico de uma carga mencionada pela fiscalização às fls. 22.187 (INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS SERRANO LTDA Chave da Nf-e: 35190803153898000398550010000002831922440426) que foi vistoriada pela Agência de Defesa Agropecuária do Paraná (ADAPAR) no ato do transporte entre o fornecedor e adquirente, o que, em suas palavras, confere veracidade às operações realizadas (Doc4).

#### Passo a me pronunciar.

A fiscalização entendeu que, relativamente aos tickets de pesagem de café emitidos pela Fortaleza Agro Mercantil Ltda. e Sul América Armazéns Gerais Ltda., não é possível aferir se correspondem efetivamente aos procedimentos adotados em uma real operação de compra e venda, porque foram emitidos pelo próprio sujeito passivo e pela Sul América Armazéns Gerais Ltda., cujo quadro societário é composto por Janete Lopes Braga Tressoldi e Paulo Henrique Tressoldi, únicos sócios da Fortaleza Agro Mercantil Ltda., É verdade

que a força probante de um documento fica prejudicada quando emitida pelo próprio interessado ou por empresa a ele vinculada.

Por outro lado inexiste qualquer óbice para que a impugnante contrate o armazenamento de café com empresa do mesmo grupo ou que o seu próprio estabelecimento promova a pesagem das mercadorias adquiridas e emita os respectivos tickets de pesagem.

E se não há outros documentos de pesagem emitidos por terceiros os que se aqui apresentaram foram os únicos possíveis. Como não foram detectadas incongruências entre estes documentos e o que consta das notas fiscais emitidas pelos fornecedores, gozam de presunção relativa de fidedignidade. As únicas diferenças que foram constatadas dizem respeito aos deságios, que ocorreram em quase todas as operações em função de diferença de peso e/ou qualidade do produto, o que parece normal.

Resta saber se houve a efetiva entrega da mercadoria.

A fiscalização apurou que, para 143 (cento e quarenta e três) notas fiscais eletrônicas no montante de R\$ 23.562.254,67, houve eventos de registro de passagem automático vinculados aos respectivos conhecimentos de transporte eletrônicos.

E afirma que em todos os casos a passagem houve registro em locais fora da rota rodoviária normalmente estabelecida entre o endereço do emitente da NF e do destinatário (contribuinte ou Sul América). Ressalta que não ocorreram eventos de registro de passagem de nenhum deles na rota que deveria ter sido percorrida.

A contribuinte informa que a entrega das cargas se dera antes do registro da pesagem e que a ausência da baixa do manifesto de carga é de responsabilidade da transportadora. Acrescenta que, caso seja entendido que há ausência de prova que seja aberta diligência junto às transportadoras para que esclareçam as circunstâncias do transporte realizado.

Pois bem.

A quantitativo de notas fiscais emitidas para a autuada pelas empresas consideradas inexistentes de fato nos anos calendário de 2018 e 2020 foi em número de 526, conforme a planilha de fls. 19.883, aba “Final1”. Em termos de valor totalizaram R\$ 60.098.178,70.

Logo, menos de 30% das NF emitidas tiveram eventos de registro de passagem automático.

Às fls. 22.164 a 22.175 estão relacionadas as 143 (cento e quarenta e três) NF para as quais houve registro de passagem vinculado aos respectivos conhecimentos de carga eletrônicos.

Destes a fiscalização selecionou para análise, uma NF emitida por cada uma das empresas relacionadas (fls. 22186 e ss do Relatório Fiscal).

No caso da NF, chave  
35180309354113000160550010000000161447201667, emitida pela CAFEEIRA SANTO ANTÔNIO REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA em 12/03/2018, a emitente é do município Santo Antônio do Jardim-SP, o Local de entrega é Armazém Iguaçu, em Cornélio Procópio PR e, em 20/03/2018, foi registrada a passagem do veículo transportador em Vitória da Conquista e, em 21/03/2018, Feira de Santana, ambos na Bahia.

A contribuinte se defende alegando que o descarregamento da carga de café ocorrerá em 16/03/2018 e reproduz o ticket de pesagem da Sul América, que faz referência à nota fiscal 16-1 e indica a placa NTU8769, a mesma constante da coluna “X” na planilha de fls. 22.175.

Afirma que o caminhão estava retornando, pois a sede da transportadora é no município de Vitória da Conquista /BA.

Analisando a documentação apresentada constata-se que o ticket de pesagem é o da Sul América quando consta na planilha que a entrega seria no Armazém Iguaçu em Cornélio Procópio.

O município de Cornélio Procópio tem uma distância de 86,1 km de Rolândia, município no qual se encontra a Sul América, conforme pesquisa no Google Maps:

[...]

Penso que essa aparente divergência do endereço de entrega, por si só, não é suficiente para afastar a validade do ticket de pesagem da Sul América porque o principal elemento de avaliação da fiscalização foi a distância verificada entre o local de entrega da mercadoria e o do registro da passagem, que ocorreu em Vitória da Conquista. A entrega conforme planilha está prevista em Cornélio Procópio no Armazém Iguaçu mas pode ter havido um transbordo, sendo esta distância de 86,1km percorrida em torno de 1h30min, ou seja, a mercadoria facilmente poderia ter sido entregue no mesmo dia 16/03/2018 em Rolândia. Ressalte-se que Cornélio Procópio é mais ao norte do que Rolândia, o que é coerente com uma rota de vinda da mercadoria para o Armazém Sul América. Ademais se considerássemos que o efetivo local de entrega tenha sido em Cornélio Procópio, seria um município menos distante de Vitória da Conquista do que Rolândia.

Quatro dias após, em 20/03/2018, houve o registro de passagem em Vitória da Conquista.

O motivo dessa passagem, segundo a contribuinte, seria o retorno do veículo para a sede da Transvicon Transportes Vitória da Conquista Ltda.

Não vi nos autos comprovação de que o veículo pertença à referida transportadora mas, independentemente deste fato, o que é preciso avaliar é se

a sua presença em Vitória da Conquista em 20/03/2018 estaria incompatível com uma entrega efetuada por ele em 16/03/2018 em Rolândia.

Conforme mapa obtido no google maps a distância entre os dois municípios é de 1.763km:

[...]

Como não há informação de quantas horas o motorista trabalha por dia mas considerando a média normal de 8 horas, o percurso entre Rolândia e Vitória da Conquista seria percorrido em três dias com uma velocidade média de 73,5 km por hora.

Logo, me parece normal que o veículo transportador estivesse em Rolândia no dia 16/03/2018 e em Vitória da Conquista em 20/03/2018.

A segunda NF examinada pela fiscalização foi da emitente INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS SERRANO LTDA, NF chave 35190803153898000398550010000002831922440426, emitida em 16/08/2019; o município do emitente é Espírito Santo do Pinhal -SP e local de entrega Sul América em Rolândia-PR. A fiscalização apurou que em 21/08/2019 o veículo transportador de placa AJV-6446 teve registro de passagem no KM 59 da BR 116 em São José dos Pinhais - SP (fls. 22.187 do Relatório Fiscal).

A contribuinte em sua defesa apresenta a nota-fiscal 000.283, correspondente à chave 35190803153898000398550010000002831922440426, emitida em 16/08/2019, com um carimbo de recepção pela Sul América datado de 20/08/2019 (fls. 22.243). Também apresenta o ticket de pesagem emitido pela Sul América (fls. 22.246)

Conforme mapa obtido no google maps a distância entre o KM 59 da BR 116 em São José dos Pinhais – PR e Rolândia-PR é de 755 km pela rota mais longa:

[...]

Por esta rota mais longa o tempo gasto seria de 9h21min.

Considerando que a entrega da mercadoria em Rolandia-PR foi em 20/08/2019, me parece normal o veículo transportador estar em 21/08/2019 no KM 59 da BR 116 em São José dos Pinhais.

A terceira NF examinada pela fiscalização foi da emitente SION TRADE LTDA. ME, NF chave 35190901371527000195550010000037791635373305, emitida em 06/09/2019; o município do emitente é Santo Antonio do Jardim -SP e local de entrega Sul América em Rolândia-PR.

A fiscalização apurou que em 11/09/2019 o veículo transportador de placa DPE-2657 teve registro de passagem no KM 196 da BR 262 em Iúna ES (fls. 22.188 do Relatório Fiscal).

A correspondente nota fiscal tem o número 3.779, valor de R\$ 150.687,80, valor pago de R\$ 150.637,57 por conta de um deságio de R\$ 50,23, conforme linha 368 da planilha às fls. 19.883 aba “final 1”, linha 444.

A contribuinte não junta para esse caso nenhum comprovante em suas contrarrazões. Mas às fls. 19.118 está acostada a NF 3.779 e consta um carimbo da Sul América informando que a mercadoria foi recebida em 07/09/2019. Às fls. 19.124 está acostado o respectivo ticket de pesagem coerente com a informação dada por carimbo na NF.

No google maps não encontrei exatamente o Km 196 da BR 262 mas fica próximo à divisa entre Espírito Santo e Minas Gerais, e do município de Iúna- ES.

Considerando a distância de Rolândia – PR para Iúna -ES, pelo trajeto mais longo de 1.339km , o tempo previsto para percorrê-lo é de 18h35min:

[...]

Considerando uma jornada normal de 8 horas o veículo chegaria no destino três dias após. E com uma velocidade média de 72,4Km/hora, o que é normal para caminhões. Como a entrega da carga consta ter sido em 07/09/2019 no município de Rolândia -PR, acho normal o registro de passagem do veículo no Km 196 da BR 262 em 11/09/2019.

A quarta NF examinada pela fiscalização foi da emitente TRUST COMÉRCIO DE GRÃOS E SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA., NF chave 3519072149980600014655001000000424190030002, emitida em 24/07/2019. O município do emitente é Itatiba -SP e local de entrega Fortaleza Agro Mercantil Ltda, Londrina-PR. A fiscalização apurou que em 27/07/2019 o veículo transportador de placa AAD-9190 teve registro de passagem no KM 206 da BR 116 em Arujá SP (fls. 22.189 do Relatório Fiscal).

A contribuinte nas contrarrazões não colaciona nenhum comprovante com relação a esta operação . Mas às fls. 17.752 acostou a NF nº 424 na qual consta um carimbo da Sul América informando que a mercadoria foi recebida em 29/07/2019. Às fls. 19.124 está acostado o respectivo ticket de pesagem coerente com a informação dada por carimbo na NF.

A distância do KM 206, da BR 116 em Arujá -SP , para Londrina-PR, são 607 km e o tempo previsto para percorrê-lo é de 7h26mim o que dá uma média de 81,65Km/hora.

[...]

Ajustando para 80km/hora, o percurso duraria 7h35min.

Tendo o registro de passagem ocorrido em 27/07/2019 no km 206 da BR 116 em Arujá -SP , a chegada em 29/07/2019 em Londrina me parece normal.

A quinta NF examinada pela fiscalização foi da emitente ZAFANI & NICOLELLA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. ME., NF chave

35191115155920000156550010000006561813007299, emitida em 29/11/2019.  
O município do emitente é Espírito Santo do Pinhal-SP e local de entrega Sul  
América, Rolândia-PR. A fiscalização apurou que em 09/12/2019 o veículo  
transportador de placa PJY-6942 teve registro de passagem no KM 825 da BR  
116 em Vitória da Conquista – BA (fls. 22.190 do Relatório Fiscal).

Nas contrarrazões a contribuinte reproduz a NF 656 de emissão da ZAFANI  
& NICOLELLA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA com a chave de acesso  
35191115155920000156550010000006561813007299. Consta um carimbo de  
recepção da mercadoria pela Sul América datado de 03/12/2019. O ticket de  
pesagem emitido pela Sul América e reproduzido às fls. 22.250 está compatível  
com a informação apostada por carimbo na NF.

No google maps não encontrei exatamente o Km 825 da BR 116, onde  
houve o registro de passagem do caminhão placa PJY-6942. O local mais  
próximo foi o km 829 da BR 116 conforme mapa a seguir:

[...]

Consta que de Rolândia até o Km 829 da BR 116 são 1.758 km com  
previsão de 23h54min de tempo de percurso, o que dá uma média de 73,55Km  
por hora. Considerando uma jornada de 8 horas o percurso de 23h54min levaria  
três dias.

Tendo sido a mercadoria entregue em Rolândia na data de 03/12/2019 o  
veículo placa PJY-6942 já poderia ter chegado dia 06/12/2019 no local em que  
houve o registro de pesagem.

Ressalto que a incompatibilidade da data do registro de passagem com a  
da entrega da mercadoria ficaria evidenciada se ocorresse antes do previsto, e  
não depois, já que um tempo além do previsto poderia ser decorrente de  
eventos variados como estado da rodovia, entrega de produtos em outro local,  
problemas mecânicos, etc.

Portanto, o registro da passagem do veículo em 09/12/2019 não é  
incompatível com a data da entrega da mercadoria.

A relação das notas fiscais analisada pelo fisco não faz concluir que não  
houve a entrega do café nas dependências da Fortaleza Agro Mercantil Ltda, em  
Londrina-PR, e da Sul América, em Rolândia-PR.

Por conseguinte, voto por afastar da autuação a infração “comprovação  
inidônea de custos”.

[...]"

De início, independentemente de haver concordância ou não com a tese do Relator (vencido) do Acórdão recorrido, impõe-se reconhecer o trabalho hercúleo que fora promovido, com aprofundamento na análise das provas e razões da imputação fiscal e, bem assim, da defesa, sempre no melhor sentido de procurar se fazer Justiça.

E, como se observa, em suma, a resolução da presente demanda perpassa necessariamente pela análise e aplicabilidade do artigo 82 da Lei nº 9.430/1996, que assim estabelece:

“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.”

**De um lado, a fiscalização, corroborada pelo voto vencedor do Acórdão recorrido, escora seu entendimento no *caput* do dispositivo legal retro, considerando como inidôneos os documentos atinentes às operações de aquisição de café, diante da baixa de ofício das empresas vendedoras, por se caracterizarem como inexistentes de fato.** Neste sentido, partindo-se dessa premissa e arrimado na norma supra, sequer houve um maior aprofundamento na análise dos documentos e demais alegações da contribuinte no sentido da regularidade/efetividade das operações sob análise.

**De outra banda, o ilustre Relator do Acórdão recorrido, que restou vencido, acolhendo o pleito da contribuinte, lastreado no parágrafo único do artigo 82 da Lei nº 9.430/1996, procedeu análise mais acurada da documentação e alegações da então impugnante, concluindo que as operações de aquisição de café, mesmo com empresas inexistentes de fato e baixadas de ofício, foram devidamente comprovadas, sobretudo considerando o resultado da diligência determinada por aquele Colegiado de piso, oportunidade em que a contribuinte juntou aos autos planilha, de e-fls. 19.883, com a totalização individualizada por fornecedor, das aquisições de café em períodos trimestrais e anuais, constando o valor da operação, o valor pago e o valor do deságio por divergência de peso e/ou qualidade do café.**

Aliás, a própria fiscalização, a partir dos documentos acostados aos autos expediu Ofício à Delegacia Regional da Receita Estadual do Paraná – 8ª DRR-Londrina, requerendo manifestação a respeito da autenticidade dessa documentação, o que não fora atendido por aquela autoridade fazendária estadual.

No entanto, ao contrário do que restou decidido no decisório combatido, a ausência de manifestação da 8ª DRR-Londrina, não corrobora a pretensão fiscal, no sentido da inidoneidade de tais documentos, mas, sim, pela sua validade, conforme muito bem asseverado no voto vencido do Relator, nos seguintes termos:

“[...]

Pois bem, a inércia da Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná por não se manifestar sobre a autenticidade das FACC tem como consequência considerá-las regulares por duas razões:

A uma, pelo princípio da inocência, ou in dubio pro reo;

A duas, porque o ônus da prova é do Fisco, já que não estamos diante de uma presunção legal que teria o condão de invertê-lo para a contribuinte.

[...]"

**Destarte, como muito bem destacado no voto vencido de primeira instância (o que, desde já nos reportamos como razões de decidir, nos termos do artigo 112, § 14º, do RICARF), que procedeu um verdadeiro exame investigativo de rotas, pesagens, etc, transscrito em parte alhures, a documentação acostada aos autos pela contribuinte logrou demonstrar a efetividade das operações de aquisição de café, mesmo com as empresas consideradas inexistentes de fato, com a comprovação da negociação, o valor da operação, devidamente quitado, além da importância do deságio por divergência de peso e/ou qualidade do café, bem como a própria entrega do produto, o que faz atrair os efeitos do parágrafo único do artigo 82 da Lei nº 9.430/1996, isentando a recorrente dos efeitos da baixa de ofício daqueles pessoas jurídicas, uma vez ter agido como terceiro de boa fé.**

Partindo-se dessas premissas, impõe-se reconhecer a idoneidade dos documentos que lastrearam a apropriação dos custos de vendas de mercadorias e restabelecer as deduções procedidas, revertendo, assim, a glosa levada a efeito pela fiscalização.

#### **ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL**

Relativamente a esta infração, como se verifica do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora glosou as despesas e, por conseguinte, adicionou ao Lucro Real e à base da CSLL as perdas referentes a créditos fiscais que não foram aproveitados, nem objeto de pedido de restituição no prazo prescricional, de PIS e de COFINS sobre receitas de exportação, a pretexto de não se enquadrar como despesa necessária, a teor dos preceitos do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964, como segue:

"[...]

5.2.11- Porém a perda do referido direito creditório não é dedutível para fins de determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, conforme se demonstrará.

5.2.12- O art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, dispõe a respeito das despesas necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

"Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. (...)"

5.2.13- Conforme o dispositivo legal retrocitado, somente é admitida a dedutibilidade das despesas operacionais, assim classificadas como aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, que sejam usuais ou normais no tipo de operações da empresa.

5.2.14- As perdas do direito à fruição dos créditos relativos aos tributos/contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, seja na modalidade de restituição, resarcimento ou compensação, por inércia do contribuinte em adotar os procedimentos administrativos apropriados antes do decurso do prazo prescricional, ou por qualquer outra razão, registrada em conta contábil de despesas, não se enquadra na definição estabelecida pelo art. 47, retro.

5.2.15- Não se tratando de despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, usuais ou normais no tipo de operações, deveria o sujeito passivo ter procedido à sua adição para fins de determinação do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

5.2.16- Não procedendo dessa forma, impõe-se o lançamento de ofício para fins de constituição do crédito tributário do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, incidentes sobre as despesas indevidamente deduzidas na determinação de suas bases de cálculo. [...]"

Por sua vez, a contribuinte em sede de recurso voluntário repisa as razões de defesa lançadas desde a ação fiscal, pugnando pela reforma do Acórdão recorrido, revertendo a glosa de aludidas despesas procedida pela autoridade fazendária, por entender que *referidos créditos deixaram de compor o ‘ativo circulante’ da empresa e, portanto, possuem a natureza de perdas que não devem ser contabilizados na base de cálculo dos tributos.*

Ao refutar argumentação da contribuinte, o ilustre Relator do Acórdão recorrido assim se manifestou:

"[...]

#### DA INFRAÇÃO APROPRIAÇÃO DE DESPESAS INDEDUTÍVEIS – CRÉDITOS FISCAIS NÃO UTILIZADOS.

A fiscalização apurou que houve apropriação de despesas a título de créditos fiscais não utilizados que tiveram contrapartida em lançamentos a crédito das contas PIS a Recuperar e COFINS a Recuperar.

Aduz que o artigo 74 da Lei nº 9430/96 disciplina o tratamento a ser dispensado aos créditos relativos a tributos ou contribuições administrados pela

RFB e, uma vez existindo esta previsão legal, devem os respectivos valores serem mantidos em contas do grupo Ativo Circulante até que seja promovida uma das hipóteses previstas no caput (restituição, resarcimento ou compensação de créditos), ou na circunstância em que o contribuinte, por quaisquer razões, não formalize o pedido de restituição, resarcimento ou compensação, até o termo final no prazo prescricional. A Manifesta o entendimento de que, perdendo o direito à restituição, resarcimento ou compensação dos créditos, deve o contribuinte proceder à sua baixa na escrituração, excluindo os respectivos valores das contas contábeis pertencentes ao grupo Ativo Circulante.

Porém, ressalta que a perda do referido direito creditório não é dedutível para fins de determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido porque não se enquadra na definição estabelecida pelo artigo 47 da Lei nº 4.506/1964:

[...]

Passo a me pronunciar.

Praticamente a contribuinte repetiu em sua impugnação os esclarecimentos que prestou à fiscalização em resposta ao Termo de Fiscalização nº 1. A fiscalização em momento algum glosou créditos de PIS ou Cofins ou adentrou em procedência de critério de rateio para sua determinação.

O motivo da autuação centra-se no entendimento de que a perda do direito desses créditos levada a resultado foi considerada uma despesa desnecessária.

Logo, a solução da lide passa pela resposta à seguinte pergunta:

As perdas de créditos fiscais não utilizados seriam despesas desnecessários ou não?

Comecemos pelo artigo 311 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), dispõe sobre a possibilidade de dedução das despesas operacionais para fins de apuração do lucro real:

[...]

Como se observa, a legislação estabeleceu regras gerais de dedutibilidade que devem ser analisadas caso a caso.

Uma perda pode ser considerada necessária?

Depende.

Será necessária se ela ocorreu por fator alheio à ingerência do sujeito passivo e, para a manutenção de sua fonte produtora, terá de ser absorvida.

Dou como exemplo as perdas que constaram nas compras de café pela contribuinte e que geraram os deságios sobre o preço constante das notas fiscais de compra. Para os fornecedores de café esta seria uma despesa dedutível sob a

ótica da legislação, já que será subtraída de sua Receita de Vendas e ocorre normalmente em face à frequência que ocorre neste tipo de negócio.

Nessa linha de raciocínio, as perdas dos créditos fiscais não podem ser consideradas necessárias e normais, pois é evidente que não se verificam comumente em nenhum tipo de negócio, tampouco se apresenta de forma usual, costumeira, ou ordinária.

Uma das alegações da contribuinte é a de que pelas Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002, as empresas submetidas ao regime não cumulativo podem aproveitar créditos das contribuições do PIS/Pasep e da COFINS, em relação às operações previstas no art. 3º das referidas leis.

Realmente. Esta seria a forma mais natural do aproveitamento destes créditos.

Mas não é só.

Conforme estipula o artigo 74 da Lei nº 9.430/96, os créditos relativos a tributos ou contribuições administrados pela SRF (atual RFB), passíveis de restituição ou resarcimento, poderão ser utilizados na compensação de débitos próprios desde que também administrados pela atual RFB.

Não vejo como, diante das possibilidades legais de aproveitamento dos créditos fiscais das contribuições de PIS e Cofins, se possa considerar normal sua perda.

Meu voto é manter o lançamento que glosou as perdas dos referidos direitos creditórios porque entendo, como frisou a autoridade fiscal, que estas não se enquadram na definição estabelecida pelo artigo 47 da Lei nº 4.506/1964.

[...]"

Em outra via, um dos integrantes da Turma julgadora de primeira instância divergiu do entendimento estampado no voto do Relator, no sentido de manter a glosa de aludidas despesas, asseverando para tanto o que segue:

"[...]

Valho-me desta declaração de voto especificamente para elucidar as razões da minha divergência no tocante à infração descrita no item 5.2 do Termo de Verificação Fiscal, intitulada Apropriação de Despesas Indedutíveis – Créditos Fiscais Não utilizados –, no julgamento da qual votei por sua exoneração.

Em apertada síntese, a Fiscalização adicionou ao Lucro Real e à base da CSLL as perdas referentes a créditos fiscais que não foram aproveitados, nem objeto de pedido de restituição no prazo prescricional, de PIS e de COFINS sobre receitas de exportação.

A motivação para a glosa seria o fato de que tal redução do Lucro Líquido não constitui despesa necessária, à luz do que prevê o art. 47 da Lei 4.506/64, como se observa na seguinte passagem do TVF:

[...]

Neste ponto, uso discordar do entendimento jurídico adotado pela Fiscalização.

Isto, porque perdas de créditos – sejam eles de natureza tributária ou não – devidamente contabilizados em contas do Ativo, não são classificáveis como Despesa. Despesa é esforço econômico visando à obtenção de um benefício ou de uma utilidade para a empresa no desempenho de sua atividade no exercício corrente. Já as perdas são registradas quando eventos quaisquer levaram ao perecimento de um bem ou direito, no todo ou em parte. Ou seja, diferentemente da Despesa, a ocorrência de uma Perda nunca trará benefício algum para a empresa.

Se perdas não trazem benefício algum à empresa, como podem ainda ser submetidas a uma análise quanto às suas “necessidades” – própria para Despesas, conforme previsão do citado art. 47 da Lei 4.506/64??

A resposta está no próprio TVF: a interpretação extensiva do conceito de Despesa para alcançar também as Perdas se escora, na verdade, num juízo feito pela Fiscalização quanto à inéria da Impugnante por não ter requerido a restituição de tais créditos dentro do prazo prescricional, ou, ainda, por outra razão injustificada:

5.2.14- As perdas do direito à fruição dos créditos relativos aos tributos/contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, seja na modalidade de restituição, resarcimento ou compensação, por inéria do contribuinte em adotar os procedimentos administrativos apropriados antes do decurso do prazo prescricional, ou por qualquer outra razão, registrada em conta contábil de despesas, não se enquadra na definição estabelecida pelo art. 47, retro.

Por argumentar, admitamos que a perda em discussão decorresse não da prescrição de um crédito fiscal, mas do desabamento de uma edificação da Impugnante. Examinaria também a Fiscalização as causas do sinistro para saber se houve alguma negligência da parte da Impugnante para se aceitar ou não o efeito desta perda nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL?

A resposta parece-me óbvia: a legislação tributária não autoriza o intérprete a fazer este juízo em casos do tipo. Ocorrido o decrédito patrimonial referente a uma perda reconhecida pela contabilidade, este repercutirá, a princípio, na apuração fiscal.

Dito de outra forma, Perdas ou Ganhos reconhecidos contabilmente só podem ser adicionados ou excluídos do Lucro Real e da base da CSLL na forma da legislação tributária. Neste contexto, vale citar o disposto no art. 6º do Decreto-Lei 1.598/77:

## CAPÍTULO II

## LUCRO REAL

### Conceito

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

Note-se que a legislação por vezes regula qual o efeito a Perda terá sobre a apuração do IRPJ e da CSLL. É o caso do reconhecimento de perdas no recebimento de títulos de crédito por instituições financeiras. Por raciocínio a contrário sensu, reforça-se que este juízo é de reserva da legislação tributária, não podendo o intérprete invadir tal esfera de competência.

Acaso se aceite que a Fiscalização possa criar hipóteses de adição às bases do IRPJ e da CSLL não previstas expressamente na legislação tributária, a mesma possibilidade deverá ser admitida para ganhos porventura excluídos pelos contribuintes em suas apurações. Estará, desta forma, aberta a caixa de pandora das adições e exclusões no IRPJ e da CSLL, ao ter que se chamar assim a jurisprudência para arbitrar ambas estas situações. E isto contraria o espírito das regras do IRPJ e da CSLL, que limita ao máximo a atuação do intérprete no reconhecimento de novas espécies de deduções exatamente para evitar o caos na apuração deste Imposto e desta Contribuição.

Isto posto, voto por também exonerar a cobrança no tocante ao registro da infração do item 5.2 do Termo de Verificação Fiscal. [...]”

**Extrai-se dos posicionamentos acima relembrados que a controvérsia posta em debate recai em duas vertentes de entendimento. Para a fiscalização, corroborada pelo Relator do voto vencedor nesta parte, as perdas do direito à fruição dos créditos relativos a tributos administrados pela RFB, por inércia do contribuinte, registrada em conta contábil de despesas, não se enquadra nesta definição – despesa, passível de exclusão do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.**

**Já para o r. julgador que apresentou voto divergente (vencido), aludidas perdas não poderiam ser consideradas como despesas e, por conseguinte, não haveria se falar na verificação da necessidade ou não, nos termos do artigo 47 da Lei nº 4.506/64. Em outras palavras, para aquele julgador, *perdas de créditos – sejam eles de natureza tributária ou não – devidamente contabilizados em contas do Ativo, não são classificáveis como Despesa*, notadamente por não se caracterizar como *esforço econômico visando à obtenção de um benefício ou de uma utilidade para a empresa no desempenho de sua atividade no exercício corrente*.**

**Neste cenário, em que pese os muito bem delineados fundamentos da autoridade lançadora, ratificados pelo Acórdão recorrido, nos filiamos ao entendimento inserto no voto vencido retro explicitado, mormente por considerar a natureza de referidos valores, inegavelmente tidos como perdas e, nesta condição, fora do alcance da base de cálculo dos**

tributos lançados, com fulcro no artigo 6º do Decreto nº 1.578/1977, não havendo se falar, portanto, em comprovação de despesa necessária ou não.

Nem se diga, ainda, que a caracterização de perdas não estaria devidamente comprovada pela contribuinte, com observância dos pressupostos legais, uma vez que a fiscalização, ao promover o lançamento não partiu dessa premissa, mas, sim, que não seria despesa necessária, o que, em nosso entendimento, não se coaduna com a melhor interpretação da matéria, devendo ser rechaçada a glosa realizada pela autoridade fiscal a este título.

#### **DAS DEMAIS RAZÕES RECURSAIS**

No que tange às demais alegações recursais, uma vez reconhecida a improcedência das infrações remanescentes no auto de infração, na forma proposta acima, restam prejudicadas as argumentações de defesa atinentes às imputações decorrentes e/ou periféricas, mormente no que diz respeito à multa qualificada e, bem assim, pedidos alternativos, os quais caem por terra.

#### **LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL**

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula.

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido parcialmente em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA AUTUADA, rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, decretando a improcedência total do feito, revertendo totalmente as glosas procedidas remanescentes nesta instância recursal, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

*Assinado Digitalmente*

Ricardo Henrique Magalhães de Oliveira