



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.726734/2021-46
ACÓRDÃO	1201-007.247 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GRANOSUL COMERCIAL E CORRETORA DE GRÃOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2017, 01/04/2017 a 30/06/2017, 01/07/2017 a 30/09/2017

RESULTADO OPERACIONAL. DEDUÇÃO DE CUSTOS. COMPROVAÇÃO.

A comprovação idônea de operações comerciais, notadamente a comprovação dos custos e despesas, se dá por meio de notas fiscais, sendo completamente excepcional sua comprovação por outros meios, devendo haver prova da necessidade da excepcionalidade.

SIMILITUDE DOS MOTIVOS DE AUTUAÇÃO E RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO.

Aplica-se à CSLL o mesmo entendimento esposado quanto ao IRPJ, em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de impugnação.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2017, 01/04/2017 a 30/06/2017, 01/07/2017 a 30/09/2017

NULIDADE. HIPÓTESES.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado: (a) por voto de qualidade, rejeitar a preliminar de nulidade. Vencidos os Conselheiros Renato Rodrigues Gomes, Isabelle Resende Alves Rocha e Lucas Issa Halah (Relator) que acatavam; e (b) por maioria de votos, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Renato Rodrigues Gomes e Lucas Issa Halah (Relator) que davam provimento. Foi designado como redator do voto vencedor o Conselheiro Marcelo Antonio Biancardi.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo Antonio Biancardi – Redator designado

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Antonio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes, Carmen Ferreira Saraiva(substituto[a] integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de lançamentos de IRPJ e CSLL dos períodos de apuração primeiro ao terceiro trimestres do ano-calendário 2017, conforme Autos de Infração acostados às fls. 2 a 22 e Relatório Fiscal de fls. 23 a 30.

A autuação decorreu da glosa de custos deduzidos pelo contribuinte, considerados não comprovados sob a fundamentação que pode ser resumida no item 01 do TVF:

“01 - INFRAÇÃO – CUSTOS/ DESPESAS OPERACIONAIS/ ENCARGOS NÃO COMPROVADOS Parte do custo das mercadorias revendidas não foi comprovado.

No período do 1º trimestre de 2017, 2º trimestre de 2017 e 3º trimestre de 2017 tem aquisições de mercadorias para revenda contabilizadas como decorrentes de contrato e que foram transferidas para o custo de mercadorias revendidas, mas não tem as respectivas notas fiscais para considerar como custo dedutível na apuração do lucro real trimestral.”

Cientificado, o Contribuinte ofertou Impugnação na qual esclarece ser cerealista, atuante no mercado de compra e revenda de grãos, e intenta demonstrar que os custos em questão foram regularmente incorridos na aquisição de grãos para revenda.

A Impugnação foi julgada improcedente no Acórdão Recorrido. Os argumentos do Contribuinte e as respostas do Acórdão serão expostos de maneira concatenada a seguir, conforme retratados no Acórdão Recorrido.

a) “... a ‘Impugnante’ está empreendo esforços imediatos na elaboração de planilhas e demonstrativos, no intuito de organizar e facilitar a inteligibilidade do conteúdo do imenso acervo probatório que segue acostado à presente impugnação. Tão logo sejam concluídos, eles serão oportunamente juntados aos autos. Por relevante, esclareça-se desde já que não se trata, aqui, da juntada de prova documental depois de apresentada tempestivamente a presente impugnação. A prova documental segue, toda ela, anexa à presente petição, em atendimento ao que dispõe o Art. 57, § 4º, do Decreto n. 7.574/2011, bem como boa parte dela já se encontra nos autos, pois encaminhada durante a fiscalização. As planilhas, tabelas e demais demonstrativos consistirão em mera demonstração organizada, compilada e inteligível, do conteúdo da prova documental já constante nos autos, a fim de contribuir com o órgão julgador na análise e deslinde do presente litígio fiscal”;

b) “... ainda que eventualmente se faça a juntada de um ou outro documento, ele deverá ser aceito e não reputado precluso, em observância ao correto exercício da ampla defesa e do princípio da verdade material que norteia o processo administrativo. Ademais, ante ao imenso acervo probatório envolvido no presente caso, o posterior aceite e consideração de apenas um ou outro documento juntado após a apresentação da impugnação é medida que direito que se impõe, por se afigurar razoável”;

c) os lançamentos são nulos uma vez que “a fiscalização não se desincumbiu do ônus de comprovar que as despesas escrituradas pela ‘Granosul’ são inexistentes, indedutíveis ou que a documentação que dá suporte ao lançamento contábil é falsa ou não corresponde ao quanto escriturado. Compulsando o relatório fiscal, nota-se que a autoridade autuante arrima-se em formalismo exacerbado, irrazoável e injustificável, fazendo a exigência completamente desmedida de que as despesas fossem comprovadas exclusivamente por notas fiscais, a despeito dos rigorosos relatórios de controles internos apresentados, acompanhados, por amostragem, dos contratos que lhes dão suporte”;

d) “a autoridade autuante desidiosamente limita-se a dizer que ‘referido relatório não contém o número das notas fiscais e as quantidades e datas do fechamento de cada contrato’. Ocorre que compulsando os relatórios de controle interno (fls. 148-1.498) com o mínimo de atenção, prontamente nota-se que eles apontam, mês a mês e detalhadamente: o número do contrato, o nome do produtor rural vendedor, a data de lançamento/pactuação do contrato, **a quantidade em quilogramas do produto rural adquirido e respectivo valor em reais, o número e data dos romaneios de transporte, as quantidades transportadas, a placa do veículo transportador e o nome da transportadora**”;

e) “... ao final de cada relatório mensal, há, inclusive, uma totalização das quantidades em quilogramas e dos valores em reais. **Trata-se, indubitavelmente, de rígido controle contábil auxiliar; ou razão auxiliar, nos termos do item 2.1.5 da NBC T 2.1**, do Art. 5º, § 3º, do Decreto-lei n. 486/1969 e do Art. 8º, § 2º, I, do Decreto-lei n. 1.598/1977”;

f) “... a escrituração fiscal, ainda que passível de fiscalização, faz prova a favor do contribuinte quanto aos lançamentos efetivados (Art. 26, caput, do Decreto n. 7.574/2011 e Art. 923 do RIR/1999). Cabe à fiscalização o ônus de comprovar a eventual inveracidade dos lançamentos contábeis (Art. 26, parágrafo único, do Decreto n. 7.574/2011). E não simples e arbitrariamente promover glosas a esmo, sem nem sequer promover as devidas diligências fiscais – as quais consistem em verdadeiro dever funcional da autoridade administrativa responsável pelo lançamento tributário(Art. 142, caput e parágrafo único, do CTN) –, inclusive, em sendo o caso, mediante a intimação do contribuinte para prestar esclarecimentos e documentos adicionais”;

g) “... após a apresentação de esclarecimentos e documentos pela ‘Granosul’ no bojo do procedimento fiscalizatório (fls. 141-1.498), a autoridade autuante simplesmente promoveu uma única nova intimação (fls. 1.499), que nada tem que ver com o objeto da fiscalização, mas que foi atendida pela ‘Impugnante’ (fls. 1.505-1.510). Ato contínuo, após o envio de três termos de ciência da continuidade do procedimento fiscal, os quais apenas comunicaram da continuidade da fiscalização (fls. 1.511, 1.515 e 1.519), mas sem promover qualquer diligência ou intimação complementar, simplesmente lavrou a autuação!”

h) “... os controles prontamente mantidos pela ‘Impugnante’ foram levemente rechaçados pela autoridade autuante, quem curiosamente afirmou que esperava que ‘pelo menos que o controle seja mantido pronto pela empresa’ (fl. 24); muito embora tenha desconsiderado o controle prontamente mantido e não tenha se preocupado em realizar uma análise mais aprofundada dos relatórios de controle interno da ‘Granosul’ (verdadeiros controles contábeis auxiliares, diga-se) e nem tampouco em realizar novas intimações a esse respeito, pois se deu por satisfeita com a mera ausência de apresentação de notas fiscais”;

i) “... há de se destacar que autuação padece de uma segunda nulidade. Trata-se da inobservância do procedimento de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na medida em que a procedeu-se a simples glosas diretas de despesas, adotando-as como base de cálculo, sem a necessária recomposição do lucro real”;

Os argumentos foram afastados pelo Acórdão Recorrido com a seguinte fundamentação:

“No artigo 10 do referido diploma estão elencadas as exigências para a validade do auto de infração, in verbis:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - A qualificação do autuado;

II - O local, a data e a hora da lavratura;

III - A descrição do fato;

IV - A disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - A determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - A assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Ainda no mesmo diploma legal estão estabelecidos os casos de nulidade:

Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

No caso dos requisitos estabelecidos no artigo 10, todos eles constam nos autos de infração. Também, quanto ao disposto no inciso I do artigo 59, não há nenhuma dúvida quanto aos autos de infração terem sido lavrados por pessoa competente para tal: o Auditor-Fiscal da Receita Federal.

Quanto ao alegado cerceamento do direito de defesa, o inciso II do artigo 59 dispõe que a nulidade se dá apenas quanto a despachos e decisões, já instaurado o processo administrativo, o que não é o caso da alegação.

Ocorre que procedimento de fiscalização é inquisitório e aos particulares cabe colaborar e respeitar os poderes legais dos quais a autoridade administrativa está investida. Durante essa fase não se formou ainda a relação jurídica processual e os particulares não atuam como parte. Isso somente acontece com o ato de lançamento ou de imposição de penalidades e a respectiva impugnação.

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.

Da leitura dos dispositivos acima, conclui-se que não se observa no presente caso nenhuma das causas de nulidade ali elencadas.

A esse respeito, assim leciona James Marins, em sua obra *Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial*, São Paulo, Dialética, 2001, págs. 222/223:

O procedimento administrativo fiscalizador interessa apenas ao Fisco e tem finalidade instrutória, estando fora da possibilidade, ao menos enquanto mera fiscalização, dos questionamentos processuais do contribuinte. É justamente a

presença, ou não, de uma pretensão deduzida ante ao contribuinte, o que separa o procedimento, atinente exclusivamente ao interesse do Estado, do processo, que vincula além do Estado, o contribuinte. Só quando houver vinculação do contribuinte se fará lícito aludir a processo, antes não. Corroborando tal assertiva, basta se atinar para que nem todo procedimento fiscalizatório irá conduzir necessariamente a uma exação, havendo clara separação entre os dois momentos.

Coerentemente com essa interpretação, o art. 14 do Decreto 70.235/72 preceitua: a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. Com a apresentação da impugnação o procedimento se torna processo, estabelecendo-se o conflito de interesses: de um lado o Fisco que acusa a existência de débito tributário, fundando sua pretensão de recebê-lo e, de outro, o contribuinte, que opõe resistência por meio da apresentação de impugnação. É a partir desse momento que, iniciada a fase processual, passa a vigorar, na esfera administrativa, o princípio constitucional da garantia ao devido processo legal, no qual está compreendido o respeito à ampla defesa e ao contraditório, com os meios e recursos a eles inerentes, nos termos do art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal.

A impugnante recebeu os Autos de Infração e os demonstrativos, que são documentos suficientes para o exercício do direito de defesa. Tanto é assim que veio aos autos por meio da impugnação que instaurou o contencioso administrativo, demonstrando ter conhecimento das infrações e o quanto a ela imputado.

Verifica-se, portanto, não ter havido o cerceamento de direito de defesa alegado.

Demais disso, dispõe a Súmula CARF nº 46, de observância obrigatória pelos órgãos de julgamento Administrativo:

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

As demais alegações trazidas com o objetivo de demonstrar a nulidade dos lançamentos confundem-se com o mérito: não observância dos contratos, comprovantes de transferências bancárias, planilhas e outros controles, assim como o argumento de irregularidade da apuração, pela simples glosa de valores.

Sobre a alegada nulidade por ausência de reapuração do IRPJ e da CSLL, arguidas no item “i”, o Acórdão Recorrido afasta, da seguinte maneira:

No tocante à alegação, apresentada como de nulidade, de que o Auditor-Fiscal da Receita Federal não observou o “procedimento de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na medida em que a procedeu-se a simples glosas diretas de

despesas, adotando-as como base de cálculo, sem a necessária recomposição do lucro real”, essa também não procede. O procedimento do agente da fiscalização não causa nenhum prejuízo à contribuinte. Da forma como foi efetuada a apuração, a contribuinte não teve nenhum prejuízo no tocante à CSLL (os valores são idênticos por qualquer das duas formas de cálculo) e, quanto ao IRPJ, teve a vantagem de ter a parcela não sujeita ao adicional computada em duplicidade. Explica-se:

Aplicando-se as alíquotas correspondentes ao valor glosado, com o reconhecimento da parcela não sujeita ao adicional, obtém-se um resultado menor do que se se abatesse o valor da glosa da receita bruta como custo.

Por exemplo, no primeiro trimestre de 2017, segundo os dados constantes na ECF, a Receita Líquida foi de R\$ 232.725.041,16 obtendo-se um Resultado Operacional de R\$ 479.644,80.

Somando-se este ao Resultado da Atividade Rural, no valor de R\$ 355,20, chega-se ao Lucro Real de R\$ 480.000,00, com IRPJ de R\$ 114.000,00 (R\$ 72.000,00 + R\$ 42.000,00 de adicional).

Apurando-se com a glosa dos custos, o Resultado Operacional é aumentado desse valor, uma vez não deduzido da Receita Líquida, o que resultaria em R\$ 45.479.644,80. Acrescido do Resultado da Atividade Rural de R\$ 355,20, o Lucro Real resultaria em R\$ 45.480.000,00. Aplicando-se as alíquotas correspondentes, o resultado é: R\$ 6.822.000,00 (IRPJ a 15%) + R\$ 4.542.000,00 (Adicional de 10% sobre o lucro que ultrapassa R\$ 60.000,00) = R\$ 11.364.000,00. Deduzindo-se o total do IRPJ informado na ECF, R\$ 114.000,00, obtém-se: R\$ 11.250.000,00. Como pode ser visto no Auto de Infração (fls. 4 e 5), o valor lançado foi de R\$ 11.244.000,00. Conforme informado acima, isso se deve à consideração da parcela não sujeita ao adicional também no lançamento.

E esse entendimento é corroborado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, antigo Conselho de Contribuintes, como se vê na ementa abaixo:

IRPJ/CSLL/IRF - CUSTOS TIDOS COMO INEXISTENTES POR FALTA DE COMPROVAÇÃO DA SUA EFETIVIDADE - Constitui redução indevida do Lucro Líquido a contabilização de custos com serviços prestados por terceiros, cuja efetividade a pessoa jurídica não consegue comprovar em contraposição à prova feita pelo fisco. O valor assim glosado submete-se à tributação pelo imposto de renda das pessoas jurídicas, contribuição social e imposto de renda na fonte. (Primeiro Conselho de Contribuintes – Sétima Câmara – Acórdão nº 107-08.234, sessão de 12 de setembro de 2005 – Relator: Cons. Luiz Martins Valero) (Destaque acrescido)

No mérito, os argumentos de defesa foram contrapostos da seguinte maneira:

i) O Contribuinte Alega:

j) “a autoridade autuante desenvolve, em síntese, em 04 (quatro) argumentos equivocados, a fim de intentar sustentar a autuação. São eles: (i) a alegação de que a ‘Granosul’ haveria de ter mantido controle contábil auxiliar, mas não o fez; (ii) a alegação de os contratos apresentados por amostragem foram emitidos no padrão da ‘Granosul’ e não estão assinados; (iii) a alegação de que ‘analisando o controle interno foi constatado que o controle interno apresentado não se refere as (sic)compras de mercadorias para revenda por contrato’; e, por fim, (iv) a alegação de que ‘não foram localizadas notas fiscais para as compras por contrato’ e que se confunde com a premissa maior e cerne do litígio, de que somente por meio da apresentação de notas fiscais é que se comprovaria as despesas escrituradas”;

k) “a primeira alegação defendida pela autoridade autuante, de que a ‘Granosul’ haveria de ter mantido controle contábil auxiliar, mas não o fez, é falaciosa e já foi rechaçada linhas acima nº tópico III.1. De fato, recorde-se que os controles internos apresentados à fiscalização (fls. 148-1.498), consistem, justamente, no alardeado controle contábil auxiliar nos termos das normas contábeis mencionadas. Afinal, por eles se registra e se identifica de modo individualizado cada uma das operações. A realidade é que a fiscalização analisou-os desidiosamente, apenas buscando exclusivamente por notas fiscais e ignorando por completo a realidade e a força probante do controle (interno) contábil auxiliar apresentado”;

l) “a segunda alegação, por sua vez, demonstra que a autoridade autuante desconhece a realidade negocial do segmento econômico do agronegócio e, sobretudo, a autuação das cerealistas.

De fato, no mercado em comento é um completo disparate se pensar em assinaturas individualizadas de cada um dos contratos e negócios pactuados. É raríssimo que isso ocorra. Os fechamentos dos negócios se dão via telefone, e-mail e, por vezes, intermediados por corretoras”;

m) “... o contrato funciona como demonstrativo e prova das características do negócio (partes, quantidade de grãos negociados, valor pactuado, prazos e formas de entrega e pagamento).

Lado outro, a manifestação de vontade das partes é confirmada principalmente por e-mails e mensagens trocadas entre as partes e por confirmações de negócio – principalmente quando intermediados por corretoras – e, sobretudo, pela própria continuação do negócio realizado, revelada mediante o cumprimento das obrigações das partes (entrega dos grãos por parte do produtor rural e pagamento por parte da cerealista), cujos documentos comprobatórios seguem anexos à presente petição e serão abordados mais adiante. Deste modo, afirmar-se que os contratos – apresentados por amostragem; ou seja, como começo de prova – ‘são de emissão em padrão da Granosul e não estão devidamente

assinados' não diz absolutamente nada quanto à ocorrência ou não da despesa respectiva. A alegação é completamente inócua e não faz sentido”;

n) “no que se refere à ‘análise’ dos controles internos alegada pela autoridade autuante, terceira das alegações acima enumeradas, reafirma-se que ela foi completamente desidiosa. A autoridade autuante não se preocupou em realizar uma análise efetiva dos controles contábeis auxiliares apresentados, mas apenas buscou, neles, menção as notas fiscais”;

o) “... a autoridade autuante não se preocupou em efetivamente analisar o controle interno apresentado, mas, repita-se, apenas em buscar por notas fiscais. Tanto é assim que a autoridade autuante tenta justificar afirmação falaciosa de que ‘controle interno não se refere as (sic)compras de mercadorias para revenda por contrato’ dizendo que ‘foi possível constatar pelos valores de uma pequena amostragem que tem alguns valores e datas coincidentes com a contabilização das compras de mercadorias por revenda (sem contrato) onde consta o número das notas fiscais’. Enfim, para além de falaciosa, trata-se, uma vez mais, de alegação completamente inócua e que não faz nenhum sentido”;

p) “a autoridade autuante alega, por fim, que ‘não foram localizadas notas fiscais para as compras por contrato’, bem como explicita e deixa claríssimo que o cerne da questão probatória que motivou a autuação foi a ausência de apresentação de notas fiscais. Uma vez mais, o equívoco é evidente e indubitável quanto aos meios de prova aptos a dar suporte aos lançamentos contábeis referente ao custo de aquisição das mercadorias para revenda”;

O Acórdão, por sua vez, rebate:

Os “controles internos” apresentados inicialmente à fiscalização (fls. 148 a 1.498) consistem em planilhas denominadas “Movimentação dos Contratos” e nas cópias destes.

Como pode ser visto, são planilhas elaboradas unilateralmente pela contribuinte, o mesmo podendo ser dito quanto aos “contratos”, que não possuem nenhuma assinatura ou chancela.

Alegou a contribuinte que esses negócios se dão de forma diferenciada, ou seja, os fechamentos dos negócios se dão via telefone, e-mail e, por vezes, intermediados por corretoras.

Por esse motivo, mais relevante ainda é a comprovação das operações por meio de documentos que permitam sejam elas certificadas com certeza e precisão. E, como afirmou a fiscalização, as planilhas e os contratos são apenas um início de prova.

ii) O Contribuinte Alega:

q) "... o custo de aquisição das mercadorias para revenda, na apuração do lucro real para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL, são comprováveis por qualquer dos meios em direito admitidos, especialmente por documentação hábil e idônea. O significado jurídico – único relevante para o presente litígio – no contexto do IRPJ e da CSLL do que se entende por 'documentação hábil e idônea' é bem mais amplo do que o levado a efeito pela autoridade autuante. Documentação hábil e idônea é toda prova documental (ainda que formada por mais de um documento) que, tendo sido (a) emitida por terceiros ou (b) juntamente com terceiros ou, ainda, (c) com a participação de terceiros, contenha os elementos suficientes para constatação do efetivo (i) reconhecimento ou (ii) realização da despesa.

As notas fiscais são, sim, um dos meios de comprovação das despesas. Mas não é o único";

O Acórdão, por sua vez, rebate:

Ocorre que nem as planilhas denominadas "controles internos", nem os "contratos" satisfazem aos requisitos elencados pela própria contribuinte. Ou seja, não foram emitidos por terceiros, nem juntamente com terceiros, não tendo havido a participação de terceiros.

Junto com a impugnação vieram os "contratos" e comprovantes de transferências bancárias. Contudo, tais comprovantes atestam a transferência de numerário da Granosul para os destinatários dos recursos, mas não que tais transferências sejam decorrentes de aquisição de produtos agrícolas. Mesmo havendo coincidência de valores com aqueles dos contratos, da forma como apresentados, sem assinaturas, sem outros dados além daqueles produzidos pela própria contribuinte, não têm o condão de comprovar o alegado.

Chega-se à conclusão de que a prova essencial e necessária é, de fato, a Nota Fiscal.

iii) O Contribuinte Alega:

r) "... havendo uma forma específica prescrita na legislação própria do imposto sobre a renda para fins de comprovação da despesa dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, somente por ela é que se provará validamente a ocorrência da despesa. É o caso, por exemplo, dos prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, que somente serão dedutíveis como despesas mediante comprovação por inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial, pois assim expressamente previsto pelo Art. 47, § 3º, da Lei n. 4.506/1964";

s) "é relevante destacar que a previsão acerca de forma específica de comprovação das despesas para fins de dedução da base de cálculo do IRPJ e da

CSLL é aquela veiculada na legislação de regência desses dois tributos; e não previsões constantes da legislação de regência de outros tributos.

De conseguinte, ainda que a ausência de apresentação de notas fiscais possa eventualmente representar violação à legislação de regência de outros tributos (como o ICMS, por exemplo), não resta invalidada e persiste hígida a comprovação por todos os meios em direito admitidos, especialmente o documental, para o fim próprio de demonstrar a dedutibilidade das despesas na apuração do lucro real”;

O Acórdão, por sua vez, rebate:

De fato, a emissão de Notas Fiscais é obrigatória no que se refere ao tributo mencionado, consubstanciando em infração penalizada com multa a falta de emissão desse documento. E, nesse caso, sendo a autuada comerciante, operando em grande escala no ramo de compra e venda de grãos e, mesmo que suas operações sejam amparadas por qualquer forma especial de incidência que não a direta sobre elas (diferimento, substituição tributária etc.), ela é contribuinte do ICMS, estando pois obrigada à emissão da Nota Fiscal. Bastava, portanto, a apresentação de tais documentos para se desincumbir do ônus probatório.

Outros documentos, no caso de compra e venda de mercadorias, poderiam ser aceitos como prova dessas operações em situações especialíssimas. Contudo, não é o que se observa no presente processo. Os documentos trazidos, planilhas produzidas de forma unilateral, “contratos” sem qualquer evidência da participação da outra parte, ou mesmo as transferências bancárias, sem a prova anterior da operação de compra realizada, não são aptos para essa comprovação.

iv) O Contribuinte Alega:

t) “... a autuação decorre da glosa das despesas com compras de grãos (soja e milho) para revenda por parte da ‘Granosul’, as quais se encontravam registradas na conta contábil do ativo ‘11400002 – ESTOQUE DE MERCADORIAS POR CONTRATO’ e que, ao final de cada um dos três primeiros semestres de 2017, foram transferidos a débito (aumento) da conta contábil de resultado ‘31200010 – COMPRA DE MERCADORIAS PARA REVENDA’. A autuação, como já reiteradamente exposto, se deu porque a autoridade autuante entendeu não comprovadas as despesas, ante a ausência de apresentação de notas fiscais”;

u) “.. as despesas em comento são plenamente dedutíveis do lucro real, uma vez que atendem aos quatro requisitos para tanto (Art. 299, caput e §§ 1º e 2º, do Decreto n. 3.000/1999 e Art. 68, caput e §§ 1º e 2º, da IN RFB n. 1.700/2017): (i) não se trata de custos; (ii) são necessárias à atividade empresarial; (iii) são usuais

e normais no contexto da atividade empresarial desenvolvida; e(iv) são comprovadas por documentação hábil e idônea”;

O Acórdão, por sua vez, rebate:

Nota-se, de início, que há uma mudança nos termos utilizados no que se refere aos produtos adquiridos para revenda. Como pode ser visto nas transcrições acima, a contribuinte refere-se a “despesa” e não a custo, essa a verdadeira natureza dos gastos da empresa no desembolso de recursos para a aquisição de produtos agrícolas para a posterior revenda. Portanto, os dispositivos do Decreto nº 3.000/1999 e da IN RFB nº 1.700/2017 indicados na impugnação não se aplicam ao caso em tela.

Vê-se que na ECF do ano-calendário 2017, houve dedução do custo das mercadorias revendida. Abaixo, o “print” relativo ao primeiro trimestre em que se verifica esse fato:

Código	Descrição	Tipo	Nível	Valor	D/C
3.01.01.01.02....	(-) Demais Impostos e Contribuições Incid...	A	6	676.225,03	D
3.01.01.01.02....	(-) Ajuste a Valor Presente sobre Receita B...	A	6	0,00	D
3.01.01.03	CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS	S	4	230.565.637,...	D
3.01.01.03.01	CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS VENDID...	S	5	230.565.637,...	D
3.01.01.03.01....	(-) Custo dos Produtos de Fabricação Pró...	A	6	0,00	D
3.01.01.03.01....	(-) Custo das Mercadorias Revendidas	A	6	230.565.637,...	D
3.01.01.03.01....	(-) Custo dos Serviços Prestados	A	6	0,00	D
3.01.01.03.01....	(-) Custo das Unidades Imobiliárias Vendi...	A	6	0,00	D
3.01.01.03.01....	(-) Custo de Construção	A	6	0,00	D
3.01.01.03.01....	(-) Custo de Operação de Securitização	A	6	0,00	D
3.01.01.05	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	S	4	0,00	C
3.01.01.05.01	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS DAS ...	S	5	0,00	C
3.01.01.05.01....	Variações Cambiais Ativas	A	6	0,00	C

Resumo da Escrituração

Contribuinte: GRANOSUL COMERCIAL E CORRETORA DE GRAOS LTDA CNPJ: 02.037.372/0001-18 SCP:

Data Inicial: 01/01/2017 Data Final: 31/12/2017

O Contribuinte Alega:

v) “o caixa da ‘Granosul’ não estava correspondendo ao efetivo trânsito de numerários por suas contas bancárias. O valor registrado em caixa era muito maior do que o efetivamente havido.

Em termos coloquiais, o caixa estava ‘estourado’. O ‘estouro’ de caixa se deu porquanto todas as revendas efetivadas pela ‘Impugnante’ foram registradas a débito (aumento) no caixa; mas nem todas as compras foram registradas a crédito (diminuição) no caixa, na medida em que os pagamentos se deram a despeito da inexistência das notas fiscais de aquisição das mercadorias, porquanto não emitidas prontamente pelos vendedores. Assim, foi realizada a transferência dos montantes efetivamente pagos na aquisição de mercadorias para revenda, mas que não possuíam as notas fiscais respectivas, para conta contábil própria (‘1400002 – ESTOQUE DE MERCADORIAS POR CONTRATO’), a fim de registrar a troca de dinheiro por estoque como efetivamente ocorrida”;

w) “a despeito da inexistência das notas fiscais de aquisição, as despesas efetivamente ocorreram, conforme comprovam os contratos, confirmações de negócios, e-mails e mensagens trocadas entre a ‘Granosul’ e seus fornecedores e, sobretudo, os comprovantes de transferências bancárias que materializam as despesas incorridas”;

x) “resta, pois, devidamente comprovada, por meio de documentação hábil e idônea, as despesas (i) ao importe de R\$ 45.000.000,00 deduzida na apuração do lucro real no primeiro trimestre de 2017, (ii) ao importe de R\$ 16.500.000,00 deduzida na apuração do lucro real no segundo trimestre de 2017 e (iii) ao importe de R\$ 28.000.000,00 deduzida na apuração do lucro real no terceiro trimestre de 2017; e que foram objeto de glosa na autuação aqui combatida”;

y) “... são perfeitamente conciliáveis, com coincidência de datas e valores: (i) as despesas (comprovadas por contratos, confirmações de negócios, e-mails e mensagens trocadas entre a ‘Granosul’ e seus fornecedores e, principalmente, os comprovantes de transferência bancária); (ii) a transferência do caixa para o estoque; e (iii) a transferência do estoque para a conta de resultado”.

O Acórdão, por sua vez, rebate:

Dessas informações, infere-se que houve irregularidades na contabilidade e uma incongruência quanto à forma de pagamento: via conta “Caixa” (dinheiro) como alegado ou via conta “Banco” conforme comprovantes de transferências.

Diante de todo o exposto, conclui-se que os documentos apresentados não são hábeis a comprovar a aquisição dos produtos para revenda, pelo que correta foi a glosa realizada.

O Recurso Voluntário reprisou, em essência, as alegações da Impugnação, com detalhes adicionais visando à contraposição ao Acórdão Recorrido, como, por exemplo, esclarecendo terem sido acostadas mais de 1500 páginas de documentos comprobatórios (fls.

1.553/3.103), incluindo comprovantes de transferência bancária conciliados com os contratos de compra de grãos que teriam sido desconsiderados pela fiscalização em decorrência da visão de que somente as notas fiscais de compra fariam prova dos custos deduzidos.

Por fim, solicitou subsidiariamente a conversão do feito em diligência para que, caso se entendesse imprescindível a informação dos terceiros, se intime os fornecedores do Recorrente a fim de confirmarem as operações de fornecimento de grãos revendidos.

VOTO VENCIDO

1. ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, merecendo conhecimento.

2. PRELIMINARES DE NULIDADE

O Recurso Voluntário argui a nulidade do lançamento por alegada insuficiência de fundamentação, bem como por não ter procedido à reapuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.

A insuficiência da fundamentação é questão de mérito e, se verificada, leva à improcedência da autuação.

Já a necessidade de reapuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL é questão preliminar.

A glosa de custos e despesas implica o consequente incremento das bases tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL na mesma medida, salvo hipótese de glosa generalizada que demande o arbitramento, situação não verificada no caso.

Entretanto, de fato não se pode subverter a lógica da apuração tributária e aplicar as alíquotas dos respectivos tributos diretamente sobre os montantes glosados. Estes devem levar à reapuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, que então deve ser submetida à tributação e cotejada com as bases originalmente oferecidas à tributação pelo Contribuinte para fim de lançamento da diferença.

No caso, o erro metodológico da autoridade autuante, reconhecido pelo Acórdão Recorrido, implicou redução do lançamento pelo IRPJ, por acarretar duplo aproveitamento da parcela não sujeita ao adicional de IRPJ de 10%. O efeito é bem explicado pelo Acórdão Recorrido:

“Por exemplo, no primeiro trimestre de 2017, segundo os dados constantes na ECF, a Receita Líquida foi de R\$ 232.725.041,16 obtendo-se um Resultado Operacional de R\$ 479.644,80.

Somando-se este ao Resultado da Atividade Rural, no valor de R\$ 355,20, chega-se ao Lucro Real de R\$ 480.000,00, com IRPJ de R\$ 114.000,00 (R\$ 72.000,00 + R\$ 42.000,00 de adicional).

Apurando-se com a glosa dos custos, o Resultado Operacional é aumentado desse valor, uma vez não deduzido da Receita Líquida, o que resultaria em R\$ 45.479.644,80. Acrescido do Resultado da Atividade Rural de R\$ 355,20, o Lucro Real resultaria em R\$ 45.480.000,00. Aplicando-se as alíquotas correspondentes, o resultado é: R\$ 6.822.000,00 (IRPJ a 15%) + R\$ 4.542.000,00 (Adicional de 10% sobre o lucro que ultrapassa R\$ 60.000,00) = R\$ 11.364.000,00. Deduzindo-se o total do IRPJ informado na ECF, R\$ 114.000,00, obtém-se: R\$ 11.250.000,00. Como pode ser visto no Auto de Infração (fls. 4 e 5), o valor lançado foi de R\$ 11.244.000,00. Conforme informado acima, isso se deve à consideração da parcela não sujeita ao adicional também no lançamento.”

Tal erro não causou prejuízo ao contribuinte, seja porque resultou em um lançamento a menor de IRPJ, seja porque não lhe causou qualquer limitação ao pleno exercício do direito de defesa, mas entendo que resultado numérico da eleição da metodologia de lançamento não determina a ocorrência ou inoccorrência de nulidade.

Particularmente, entendo que as nulidades no processo administrativo fiscal não se limitam às hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, pois também é causa de nulidade a violação ao art. 142 do CTN, vale dizer, a verificação de vícios no procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador e apurar a base de cálculo. Neste campo inclui-se a eleição de critérios como o regime de apuração e o período de apuração do crédito tributário, ainda que tais equívocos impliquem lançamento a menor.

Por outro lado, a jurisprudência consolidou-se no sentido de entender que erros mais singelos que não impliquem alteração da metodologia de apuração e comportem mero ajuste aritmético, como a desconsideração de saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL não implicam nulidade.

No caso em questão, a despeito de o equívoco identificado no lançamento permitir retificação aritmética, afinal a apuração tributária pode ser reduzida a uma fórmula matemática, tratou-se de erro no procedimento de apuração, na metodologia adequada para se chegar ao *quantum debeatur*, pois a fiscalização tributou diretamente o montante das glosas ao invés de adicioná-lo às bases do IRPJ e da CSLL.

Pelo exposto, acolho a preliminar de nulidade, mas deixo de pronunciá-la nos termos do art. 59 parágrafo 3º do Decreto nº 70.235/72.

3. MÉRITO

Recapitulando, a autuação decorreu da glosa da dedução de gastos com compras de grãos (soja e milho) para revenda por parte da “Granosul” em sua atividade operacional de cerealista, as quais se encontravam registradas na conta contábil do ativo “11400002 – ESTOQUE DE MERCADORIAS POR CONTRATO” e que, ao final de cada um dos três primeiros trimestres de 2017, foram transferidos a débito da conta contábil de resultado “31200010 – COMPRA DE MERCADORIAS PARA REVENDA”.

A autoridade autuante entendeu não comprovados tais gastos, ante a ausência de apresentação de notas fiscais pelos alienantes, muito embora o contribuinte alegue ter apresentado:

- (i) planilha demonstrativa das despesas referentes ao período de 01.01.2017 a 31.03.2017 (fls. 1.562-1.565);
- (ii) contratos, confirmações de negócios, e-mails e mensagens trocadas entre a “Granosul” e seus fornecedores e, **sobretudo, dos comprovantes de transferências bancárias** que representam as despesas incorridas no primeiro trimestre de 2017 (fls. 1.566-2.162);
- (iii) planilha demonstrativa das despesas referentes ao período de 01.04.2017 a 30.06.2017 (fls. 2.163-2.165);
- (iv) contratos, confirmações de negócios, e-mails e mensagens trocadas entre a “Granosul” e seus fornecedores e, sobretudo, dos comprovantes de transferências bancárias que representam as despesas incorridas no segundo trimestre de 2017 (fls. 2.166-2.614);
- (v) planilha demonstrativa das despesas referentes ao período de 01.07.2017 a 30.09.2017 (fls. 2.615-2.617); e
- (vi) contratos, confirmações de negócios, e-mails e mensagens trocadas entre a “Granosul” e seus fornecedores e, sobretudo, dos comprovantes de transferências bancárias que representam as despesas incorridas no terceiro trimestre de 2017 (fls. 2.618-3.103).

Antes de analisar a prova constante dos autos, estabeleço como premissa que as notas fiscais de compra não são a única forma de se comprovar que o Recorrente de fato incorreu nos gastos para adquirir as mercadorias (grãos) por ela revendidos.

Tratando-se de prova de preenchimento de requisito de dedutibilidade, positiva para o contribuinte e negativa para o Fisco, cabe ao contribuinte sua produção, e ao Fisco a valoração da prova, que deve considerar as peculiaridades do mercado em que o Recorrente atua, notadamente tendo em conta que as negociações com produtores rurais são culturalmente marcada pela informalidade.

Cabe-nos portanto avaliar se a documentação presente nos autos, composta essencialmente pela contabilidade (arquivo não paginável) e seus controles auxiliares (fls. 148 a

1.498), Contratos “padrão Granosul”, Contratos de Venda, comunicações sobre as transações comerciais e comprovantes de transferências bancárias bastam para demonstrar que os respectivos custos com mercadorias vendidas foram incorridos e se representavam custos de fato.

As planilhas apresentadas a fim de conciliar as informações contidas nos documentos, de fls. 1.562-1.565, fls. 2.163-2.165 e fls. 2.618-3.103 demonstram que a despeito de o contribuinte ter escriturado as aquisições de maneira aglutinada por período de apuração, possuía controle auxiliar com informações detalhadas sobre cada aquisição, incluindo informações sobre o valor de cada pagamento (correspondente a cada parcela recebida dos grãos adquiridos), data da Transferência Bancária, nome do fornecedor, data e número do contrato, placa do veículo transportador, nome da transportadora, dentre outras.

Os contratos apresentados de fato não se encontram assinados, na realidade possuem os moldes de um pedido de compra elaborado pelo comprador com os elementos essenciais do negócio, método comum de formalização das aquisições de grãos que, embora seja usual, não exime o Recorrente de comprovar sua correspondência com a realidade.

Para tal evidenciação, o Recorrente traz aos autos os comprovantes de pagamento que perfazem o montante indicado nas planilhas e contratos.

Vejamos a título exemplificativo, conjunto de documentos do 1º trimestre:

Planilha fl. 1.562 indicando a compra:

1º TRIMESTRE/2017						
MÊS	NÚMERO_CONTRATO	DATA_CONTRATO	NOME_VENDEDOR	VALOR_CONTRATO	DATA_TED	VALOR_TED
JANEIRO	025/17	16/01/2017	OLAVO JOSE STRAUB	R\$ 31.304,08	16/01/2017	R\$ 31.304,08

Controle Auxiliar de fl. 725

000005996 025/17	OLAVO JOSE STRAUB.....	16/01/2017	Norma1	68.300,00 KG	31.304,17 R\$	0,00 KG	68.300,00 KG
------------------	------------------------	------------	--------	--------------	---------------	---------	--------------

Contrato de compra de Fl. 1.618 refletindo tal compra, indicando quantidade de sacas, o preço por saca e o preço total, bem como outros elementos essenciais do contrato:

GRANOSUL Comercial e Corretora de Grãos LTDA
CNPJ 02.037.372/0001-18
Rua Vitorio Zeola 103 - Caranda Bosque
Campo Grande - MS - 79.032-360
Tel (67) 3382 - 2223
contato@granosulms.com.br

GRANOSUL Comercial e Corretora de Grãos Ltda.
CNPJ 02.037.372/0001-18
IE 28.382.576-2

CONTRATO DE COMPRA - 025/17 (Elaboração)

Comprador...: Granosul Comercial e Corretora de Grãos Ltda.
Endereço...: Rua Vitorio Zeolla
Cidade/UF...: Campo Grande - MS
CNPJ/CPF...: 02.037.372/0001-18
Fone...: (67) 3382-2223
CCE/RG...: 283825782

Vendedor...: OLAVO JOSE STRAUB
Endereço...: ROD MS 162-SIDROLANDIA/MARACAJU 7KM MGEM ESQ
Cidade/UF...: Sidrolândia - MS
CNPJ/CPF...: 287.221.750-91
Fone...: 67 32723481
CCE/RG...:

Produto...: MILHO
Variedade...: MILHO EM GRÃOS
Safra...: SAFRA MILHO 2016/2017
Quantidade...: 68.300,00 KG
Unitário...: 0,4583333333 R\$/KG
Intermediador...: Real
Total Bruto: R\$ 31.304,17

Vlr. Total Bruto...: (Trinta e Um Mil, Trezentos e Quatro Reais e Dezessete Centavos)

Ardidos.....	5,00 %	Quebrados.....	3,00 %
Avariados.....	5,00 %	Umidade.....	14,00 %
Impureza.....	1,00 %	Verdes.....	0,00 %

Ordem do Contrato...: 5996
Número Documento...: 025/17
Limite de Entrega...: 16/01/2017
Adicionais...: PRODUTO CARREGADO A AMIS NO CTRO 0852/16

Operação...: Normal
Tipo de Frete...: FOB - Destinatário
Prazo de Fixação...:

Forma de Pagamento...: Definir Vencimentos
Data...: 16/01/2017
Valor...: R\$ 31.304,08

Campo Grande - MS, 16 de Janeiro de 2017.

Granosul Comercial e Corretora

Paulo autorizou pagamento

OLAVO JOSE STRAUB
B Paulo
1147
19 69 24

Documento de 96 páginas assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo
16/01/2017 de 109889070-EF28127424288V.m48fus Barbosa Gonçalves Pagina 001
www.CONTROLSOFT.com.br - (66) 3545-9400

Comprovante de pagamento de fl. 1.619 totalizando o valor da compra

VR 01RF DEFIS Fl. 1619

 **30 horas** *Paulo*

Banco Itaú - Comprovante de Pagamento
TED C – outra titularidade

Identificação no extrato: SISPAG FORNECEDORES

Dados da conta debitada:

Nome: GRANOSUL COMERCIAL C G LTDA
Agência: 1420 Conta corrente: 03505 - 5

Dados da TED:

Nome do favorecido: OLAVO STRAUB
CPF/CNPJ: 00028722175091
Número do banco, nome e ISPB: 001 - BANCO DO BRASIL SA - ISPB 00000000
Agência: 1147 SIDROLANDIA
Conta corrente: 0000196924
Valor da TED: R\$ 31.304,08
Finalidade: CREDITO EM CONTA CORRENTE

Informações fornecidas pelo pagador:
Controle: 999383795000077

TED solicitada em 16/04/2017 às 10:45:54 via Sispag
Consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo
Código de localização CP 20-1224-12007-1732.

Autenticação:
J598ED87B1CE2E48ECC3A2B5BCD3BA8D19B9749E

Em algumas situações há e-mails trocados com os armazéns em que os grãos encontram-se depositados, confirmando as operações, e contratos de venda da mesma operação para a qual há o contrato de compra “padrão Granosul”, normalmente elaborados pelos corretores intervenientes na operação, ou pelos armazéns em que os grãos encontram-se depositados.

Vejamos agora, a exemplo do 2º Trimestre, as duas compras feitas de Jose Nelson Straub:

2º TRIMESTRE/2017							
M	NÚMERO CONTRATO	DATA CONTRATO	NOME VENDEDOR	VALOR CONTRATO	DATA TED	VALOR TED	
ABRIL	0028/17	25/04/2016	ELENO HERR	R\$ 525.000,00	05/04/2017	R\$ 525.000,00	
ABRIL	0046/17	25/04/2016	GEORGE WILLIAN HERR	R\$ 525.000,00	05/04/2017	R\$ 525.000,00	
ABRIL	0049/17	25/04/2016	ACELINO DE SOUZA CRISTALDO	R\$ 455.000,00	10/04/2017	R\$ 455.000,00	
ABRIL	0050/17	27/04/2016	CAROL ARMARENS GERAIS	R\$ 70.000,00	05/04/2017	R\$ 70.000,00	
ABRIL	0100/17	10/05/2016	TERESA GRACIEMA MAZARO BRUSAMARELLO	R\$ 360.000,00	12/04/2017	R\$ 290.000,00	
ABRIL	0104/17	13/03/2017	ENO JUAREZ WILDE	R\$ 20.825,00	07/04/2017	R\$ 236.325,00	
ABRIL	0102/17	09/03/2017	ENO JUAREZ WILDE	R\$ 215.500,00			
ABRIL	0108/17	20/03/2017	CRISTOVÃO SILVEIRA	R\$ 625.000,00	20/04/2017	R\$ 200.000,00	
ABRIL	0108/17	20/03/2017	CRISTOVÃO SILVEIRA		20/04/2017	R\$ 424.986,50	
ABRIL	0176/17	21/09/2016	JOSE NELSON STRAUB	R\$ 1.110.000,00	03/04/2017	R\$ 432.000,00	
ABRIL	0176/17	21/09/2016	JOSE NELSON STRAUB		17/04/2017	R\$ 250.000,00	
ABRIL	0120/17	19/05/2016	JOSE NELSON STRAUB	R\$ 1.292.000,00	03/04/2017	R\$ 1.062.506,50	
ABRIL	0120/17	19/05/2016	JOSE NELSON STRAUB		03/04/2017	R\$ 229.480,00	

Controle auxiliar de fls. 338 e Fl. 582 e 583:

X00004255	133969	- 01/20/1	JOSE NELSON STRAUB.....	19/05/2016	Normal	1.020.000,00 KG	1.292.000,00 R\$	1.022.140,00 KG	-2.140,00 KG
Tipo Doc	Lançamento	N. Doc	Entidade	Quantidade UM	Placa	Transportadora	Motorista		
+ ROM.....	07/03/2017	00012762	JOSE NELSON STRAUB.....	37.260,00 KG	IDF-6287.....	BUNGE ALIMENTOS S/A.....			
+ ROM.....	07/03/2017	00012763	JOSE NELSON STRAUB.....	32.180,00 KG	BWF-4028.....	BUNGE ALIMENTOS S/A.....			
+ ROM.....	07/03/2017	00012764	JOSE NELSON STRAUB.....	37.260,00 KG	HRO-6767.....	BUNGE ALIMENTOS S/A.....			
+ ROM.....	07/03/2017	00012765	JOSE NELSON STRAUB.....	36.980,00 KG	AHU-0112.....	BUNGE ALIMENTOS S/A.....			
+ ROM.....	07/03/2017	00012770	JOSE NELSON STRAUB.....	38.120,00 KG	HRO-7575.....	BUNGE ALIMENTOS S/A.....			
+ ROM.....	07/03/2017	00012772	JOSE NELSON STRAUB.....	37.880,00 KG	AGZ-2540.....	BUNGE ALIMENTOS S/A.....			
+ ROM.....	07/03/2017	00012784	JOSE NELSON STRAUB.....	37.620,00 KG	HTG-3417.....	BUNGE ALIMENTOS S/A.....			
+ ROM.....	07/03/2017	00012787	JOSE NELSON STRAUB.....	31.360,00 KG	HQG-4760.....	BUNGE ALIMENTOS S/A.....			
+ ROM.....	07/03/2017	00012789	JOSE NELSON STRAUB.....	36.840,00 KG	KKV-5177.....	BUNGE ALIMENTOS S/A.....			
+ ROM.....	08/03/2017	00012814	JOSE NELSON STRAUB.....	31.780,00 KG	BWK-1122.....	BUNGE ALIMENTOS S/A.....			
+ ROM.....	08/03/2017	00012815	JOSE NELSON STRAUB.....	25.960,00 KG	HQG-8437.....	BUNGE ALIMENTOS S/A.....			
+ ROM.....	08/03/2017	00012816	JOSE NELSON STRAUB.....	31.900,00 KG	AAQ-7192.....	BUNGE ALIMENTOS S/A.....			
+ ROM.....	08/03/2017	00012817	JOSE NELSON STRAUB.....	32.720,00 KG	MHG-8900.....	BUNGE ALIMENTOS S/A.....			
+ ROM.....	08/03/2017	00012818	JOSE NELSON STRAUB.....	31.800,00 KG	PWT-4950.....	BUNGE ALIMENTOS S/A.....			

000005362	1419/16		JOSE NELSON STRAUB.....	21/09/2016	Normal	1.110.000,00 KG	1.110.000,00 R\$	0,00 KG	0,00 KG
000005373	0176/17		JOSE NELSON STRAUB.....	21/09/2016	Normal	1.110.000,00 KG	1.110.000,00 R\$	1.110.000,00 KG	0,00 KG

Tipo Doc	Lançamento	N. Doc	Entidade	Quantidade UM	Placa	Transportadora	Motorista		
+ ROM.....	16/05/2017	00015268	JOSE NELSON STRAUB.....	34.060,00 KG	BAF-5961.....	GRANOSUL COM. E CORRETORA DE GRAOS.....			
+ ROM.....	16/05/2017	00015269	JOSE NELSON STRAUB.....	51.140,00 KG	AUW-3983.....	GRANOSUL COM. E CORRETORA DE GRAOS.....			
+ ROM.....	16/05/2017	00015270	JOSE NELSON STRAUB.....	50.740,00 KG	AVC-0573.....	TRANSPORTES TRANSVIDAL LTDA.....			
+ ROM.....	16/05/2017	00015271	JOSE NELSON STRAUB.....	51.800,00 KG	ATU-7400.....	CAED COMERCIO DE GRAOS LTDA.....			
+ ROM.....	16/05/2017	00015272	JOSE NELSON STRAUB.....	39.320,00 KG	MDE-8976.....	CAED COMERCIO DE GRAOS LTDA.....			
+ ROM.....	16/05/2017	00015274	JOSE NELSON STRAUB.....	31.580,00 KG	AGI-8915.....	CAED COMERCIO DE GRAOS LTDA.....			
+ ROM.....	16/05/2017	00015275	JOSE NELSON STRAUB.....	37.980,00 KG	KDZ-3460.....	CAED COMERCIO DE GRAOS LTDA.....			
+ ROM.....	16/05/2017	00015276	JOSE NELSON STRAUB.....	52.220,00 KG	APS-7671.....	CAED COMERCIO DE GRAOS LTDA.....			
+ ROM.....	16/05/2017	00015277	JOSE NELSON STRAUB.....	51.420,00 KG	AJV-5134.....	CAED COMERCIO DE GRAOS LTDA.....			
+ ROM.....	16/05/2017	00015278	JOSE NELSON STRAUB.....	32.760,00 KG	HRG-7070.....	CAED COMERCIO DE GRAOS LTDA.....			
+ ROM.....	16/05/2017	00015280	JOSE NELSON STRAUB.....	38.360,00 KG	CZB-3986.....	BUNGE ALIMENTOS S/A.....			
+ ROM.....	16/05/2017	00015283	JOSE NELSON STRAUB.....	37.580,00 KG	KEL-3636.....	BUNGE ALIMENTOS S/A.....			
+ ROM.....	16/05/2017	00015285	JOSE NELSON STRAUB.....	36.980,00 KG	MEA-2947.....	CAED COMERCIO DE GRAOS LTDA.....			
+ ROM.....	16/05/2017	00015286	JOSE NELSON STRAUB.....	36.440,00 KG	AHT-0666.....	CAED COMERCIO DE GRAOS LTDA.....			

Original
10/05/2021 - 09:24:07 - 2021.3.2.6 - Rafael

Página 045

www.CONTROLSOFT.com.br - (66) 3545-9400

V. Ordem	N. Documento	Entidade	Lançamento	Operação	Otd. Total stiva UM	Vl. Total \$\$	Otd. Baixada UM	Saldo UM
+ ROM.....	16/05/2017	00015287	JOSE NELSON STRAUB.....	36.300,00 KG	AUW-5359.....	CAED COMERCIO DE GRAOS LTDA.....		
+ ROM.....	16/05/2017	00015288	JOSE NELSON STRAUB.....	36.620,00 KG	APZ-9336.....	CAED COMERCIO DE GRAOS LTDA.....		
+ ROM.....	16/05/2017	00015289	JOSE NELSON STRAUB.....	39.000,00 KG	BWT-2764.....	CAED COMERCIO DE GRAOS LTDA.....		
+ ROM.....	16/05/2017	00015290	JOSE NELSON STRAUB.....	37.620,00 KG	AVH-7878.....	CAED COMERCIO DE GRAOS LTDA.....		
+ ROM.....	16/05/2017	00015292	JOSE NELSON STRAUB.....	36.100,00 KG	KDZ-3460.....	CAED COMERCIO DE GRAOS LTDA.....		
+ ROM.....	16/05/2017	00015293	JOSE NELSON STRAUB.....	37.980,00 KG	AXJ-9542.....	RODOMAIOR TRANSPORTES LTDA.....		
+ ROM.....	16/05/2017	00015294	JOSE NELSON STRAUB.....	38.860,00 KG	HDB-9777.....	CAED COMERCIO DE GRAOS LTDA.....		
+ ROM.....	16/05/2017	00015295	JOSE NELSON STRAUB.....	36.620,00 KG	HMV-3331.....	CAED COMERCIO DE GRAOS LTDA.....		
+ ROM.....	16/05/2017	00015296	JOSE NELSON STRAUB.....	37.700,00 KG	AJO-3229.....	CAED COMERCIO DE GRAOS LTDA.....		
+ ROM.....	16/05/2017	00015298	JOSE NELSON STRAUB.....	51.460,00 KG	AWH-9751.....	CAED COMERCIO DE GRAOS LTDA.....		
+ ROM.....	16/05/2017	00015299	JOSE NELSON STRAUB.....	50.560,00 KG	AHT-9668.....	RODOMAIOR TRANSPORTES LTDA.....		
+ ROM.....	16/05/2017	00015300	JOSE NELSON STRAUB.....	36.920,00 KG	MMX-8655.....	TRANSPORTES TRANSVIDAL LTDA.....		
+ ROM.....	16/05/2017	00015301	JOSE NELSON STRAUB.....	41.900,00 KG	AXA-0226.....	CAED COMERCIO DE GRAOS LTDA.....		
Total Movimentado.....				1.110.000,00				

Às fls. 2.237 e 2.240 encontramos os contratos “padrão Granosul” refletindo as duas compras, indicando quantidade de sacas, o preço por saca e o preço total, bem como outros elementos essenciais do contrato .

Já às fls. 2.238/2.239 e 2.241/2.242 encontramos os comprovantes de Transferência Bancária quitando o preço indicado nos contratos.

O Acórdão Recorrido reconheceu a harmonia dos contratos e comprovantes de transferência com os controles auxiliares apresentados pelo Recorrente na forma de Planilha, mas entendeu que essa documentação não comprovaria a causa dos pagamentos, notadamente diante da ausência de outros dados e da ausência de assinatura nos contratos, razão pela qual a Nota Fiscal seria essencial. Vale transcrever:

“Junto com a impugnação vieram os “contratos” e comprovantes de transferências bancárias. Contudo, tais comprovantes atestam a transferência de numerário da Granosul para os destinatários dos recursos, mas não que tais transferências sejam decorrentes de aquisição de produtos agrícolas. Mesmo havendo coincidência de valores com aqueles dos contratos, da forma como apresentados, sem assinaturas, sem outros dados além daqueles produzidos pela própria contribuinte, não têm o condão de comprovar o alegado.”

Faço avaliação diferente do arcabouço probatório, notadamente considerando que não houve autuação calcada no art. 61 da Lei nº 8.981/95. A compra e venda de grãos é atividade operacional do Recorrente, razão pela qual não há que se estranhar vultoso volume de gastos com a compra de tais grãos revendidos. Os contratos, por sua vez, embora não estejam assinados, são por vezes confirmados por e-mails acostados aos autos, como os e-mails do Armazém Geral Producel que encontramos à fl. 2.633, à fl. 2.687. Armazém este referenciado diversas vezes nos contratos como local de entrega dos produtos.

Além disso, vale pontuar que a obrigação de emissão de nota fiscal no caso em questão é na realidade nota fiscal de compra, e não de venda, de maneira que mesmo adotando as formalidades legais exigidas pela fiscalização do ICMS é emitida pelo comprador na entrada de mercadorias, de maneira que este documento também seria documento interno do próprio contribuinte. Assim, a exigência de emissão de nota fiscal, ainda que sanada, não supriria o requisito imposto pela fiscalização de “ser emitido por terceiro”, mostrando-se exigência inócua para os fins pretendidos pela autoridade autuante.

Tal conjunto se mostra suficiente para suprir materialmente a ausência de nota fiscal, no contexto probatório em questão, basta a demonstrar a natureza dos custos com a aquisição de grãos para revenda cujos comprovantes de pagamento evidenciam terem sido incorridos.

1 DISPOSITIVO

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah

VOTO VENCEDOR

Marcelo Antonio Biancardi, redator designado

1 DAS PRELIMINARES

O Recurso Voluntário argui a nulidade do lançamento por alegada insuficiência de fundamentação, bem como por não ter procedido à reapuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.

Como já mencionado no voto vencido, no caso, o erro metodológico da autoridade autuante, reconhecido pelo Acórdão Recorrido, implicou redução do lançamento pelo IRPJ, por acarretar duplo aproveitamento da parcela não sujeita ao adicional de IRPJ de 10%. O efeito é bem explicado pelo Acórdão Recorrido:

“Por exemplo, no primeiro trimestre de 2017, segundo os dados constantes na ECF, a Receita Líquida foi de R\$ 232.725.041,16 obtendo-se um Resultado Operacional de R\$ 479.644,80.

Somando-se este ao Resultado da Atividade Rural, no valor de R\$ 355,20, chega-se ao Lucro Real de R\$ 480.000,00, com IRPJ de R\$ 114.000,00 (R\$ 72.000,00 + R\$ 42.000,00 de adicional).

Apurando-se com a glosa dos custos, o Resultado Operacional é aumentado desse valor, uma vez não deduzido da Receita Líquida, o que resultaria em R\$ 45.479.644,80. Acrescido do Resultado da Atividade Rural de R\$ 355,20, o Lucro Real resultaria em R\$ 45.480.000,00. Aplicando-se as alíquotas correspondentes, o resultado é: R\$ 6.822.000,00 (IRPJ a 15%) + R\$ 4.542.000,00 (Adicional de 10% sobre o lucro que ultrapassa R\$ 60.000,00) = R\$ 11.364.000,00. Deduzindo-se o total do IRPJ informado na ECF, R\$ 114.000,00, obtém-se: R\$ 11.250.000,00. Como pode ser visto no Auto de Infração (fls. 4 e 5), o valor lançado foi de R\$ 11.244.000,00. Conforme informado acima, isso se deve à consideração da parcela não sujeita ao adicional também no lançamento.”

Tal erro não causou prejuízo ao contribuinte, seja porque resultou em um lançamento a menor de IRPJ, seja porque não lhe causou qualquer limitação ao pleno exercício do direito de defesa.

Com relação a nulidade, releva esclarecer que o processo administrativo tributário é regulado por legislação específica, no caso o Decreto nº 70.235, de 1972, o qual determina as hipóteses de nulidade no seu art. 59:

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.

Infere-se que, sendo os atos e termos lavrados por autoridade competente e garantido o direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade do auto de infração.

Por outro lado, insta acrescentar que, havendo irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no art. 59, essas não implicarão nulidade e poderão ser sanadas, como determina o art. 60, do mesmo Decreto, se o sujeito passivo restar prejudicado:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Também o Decreto nº 70.235, de 1972, preceitua os requisitos formais para a lavratura do auto de infração:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

No presente caso, observa-se que o Auto de Infração e seus anexos são perfeitamente compreensíveis, estando devidamente motivados, contendo o enquadramento legal das infrações apuradas, sendo que todas as formalidades essenciais relacionadas à sua lavratura foram atendidas, não havendo que se falar em prejuízo ao direito de defesa.

Como se viu, a sistemática de apuração dos tributos elegida no lançamento é a mesma escolhida pelo contribuinte, tendo ocorrido erro na apuração dos tributos que implicou no lançamento a menor, ou seja, em benefício da recorrente.

Desta forma, o *quantum* lançado encontra-se amparado pela legislação vigente, visto a possibilidade da constituição do crédito tributário em valores superiores, de forma que, não há excesso de lançamento, não havendo prejuízo à recorrente.

Destarte, não há que se falar em nulidade do lançamento.

2 DO MÉRITO

Como já apontado no voto vencido, a autuação decorreu da glosa da dedução de gastos com compras de grãos (soja e milho) para revenda por parte da “Granosul” em sua atividade operacional de cerealista, as quais se encontravam registradas na conta contábil do ativo

“11400002 – ESTOQUE DE MERCADORIAS POR CONTRATO” e que, ao final de cada um dos três primeiros trimestres de 2017, foram transferidos a débito da conta contábil de resultado “31200010 – COMPRA DE MERCADORIAS PARA REVENDA”.

A autoridade autuante entendeu não comprovados tais gastos, ante a ausência de apresentação de notas fiscais pelos alienantes, muito embora o contribuinte alegue ter apresentado:

- (i) planilha demonstrativa das despesas referentes ao período de 01.01.2017 a 31.03.2017 (fls. 1.562-1.565);
- (ii) contratos, confirmações de negócios, e-mails e mensagens trocadas entre a “Granosul” e seus fornecedores e, **sobretudo, dos comprovantes de transferências bancárias** que representam as despesas incorridas no primeiro trimestre de 2017 (fls. 1.566-2.162);
- (iii) planilha demonstrativa das despesas referentes ao período de 01.04.2017 a 30.06.2017 (fls. 2.163-2.165);
- (iv) contratos, confirmações de negócios, e-mails e mensagens trocadas entre a “Granosul” e seus fornecedores e, sobretudo, dos comprovantes de transferências bancárias que representam as despesas incorridas no segundo trimestre de 2017 (fls. 2.166-2.614);
- (v) planilha demonstrativa das despesas referentes ao período de 01.07.2017 a 30.09.2017 (fls. 2.615-2.617); e
- (vi) contratos, confirmações de negócios, e-mails e mensagens trocadas entre a “Granosul” e seus fornecedores e, sobretudo, dos comprovantes de transferências bancárias que representam as despesas incorridas no terceiro trimestre de 2017 (fls. 2.618-3.103).

A emissão de nota fiscal constitui obrigação legal imposta aos contribuintes que realizam operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços, sendo instrumento indispensável tanto para a formalização das relações comerciais quanto para o cumprimento dos deveres tributários.

A Lei nº 8.846/1994, em seu art. 1º, é clara ao dispor:

Art. 1º - As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda ficam obrigadas a emitir nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo a toda e qualquer operação de venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de qualquer natureza, ainda que isentas ou não tributadas.

A inobservância dessa obrigação sujeita o infrator a penalidades, nos termos do art. 2º da mesma lei, que prevê multa em percentual sobre o valor da operação omitida.

No âmbito federal, a Lei nº 9.430/1996, de forma sistemática, em vários de seus dispositivos, reforça a exigência da emissão de documento fiscal idôneo para fins de comprovação

de receitas, custos e despesas, vinculando tal dever ao correto cumprimento da legislação do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro.

O art. 59 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995 dispõe que a falta de emissão de notas fiscais implicará na perda de incentivos e benefícios de redução ou isenção tributária, *in verbis*:

Art. 59. A prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990), bem assim a falta de emissão de notas fiscais, nos termos da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, acarretarão à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária.

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), que em seu art. 113, § 2º, define a obrigação acessória como aquela instituída "no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos", tendo por objeto prestações positivas ou negativas.

A emissão de nota fiscal é também obrigação acessória imposta pelas legislações estaduais de ICMS, como, por exemplo, o Convênio SINIEF nº 6/89, celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que instituiu o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais, regulamentando os modelos de notas fiscais.

Ademais, o Ajuste SINIEF nº 07/2005 estabeleceu a obrigatoriedade da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) em substituição ao documento físico, conferindo maior segurança e transparência às operações.

Destarte, a emissão de nota fiscal não é mera faculdade, mas sim um dever jurídico imposto pelo ordenamento, que tem por finalidades principais: formalizar a operação comercial ou de prestação de serviços; permitir o recolhimento e a fiscalização dos tributos devidos e garantir a proteção do consumidor, assegurando-lhe prova documental da relação contratual.

Assim, a comprovação idônea de operações comerciais, notadamente a comprovação dos custos e despesas, se dá por meio de notas fiscais, sendo completamente excepcional a comprovação por outros meios, ainda assim, deve ser plenamente justificado o motivo da excepcionalidade.

No presente caso, as operações realizadas pela recorrente com seus fornecedores se encontram no campo da usualidade comercial, não havendo justificativa para a não emissão dos das notas fiscais.

Quando a recorrente realizou as operações em voga sem exigir ou cumprir a obrigação acessória da emissão das notas fiscais, imputou ônus ao Fisco decorrente da impossibilidade ou redução em seu poder de fiscalização, de forma que não se pode admitir que venha a se apropriar de custos e despesas que deixou à margem da formalidade tributária, sob pena de permitir que a recorrente se valha da própria torpeza.

Destarte, correta a autuação em desconsiderar aqueles custos por falta de comprovação através de documentação idônea.

3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Marcelo Antonio Biancardi