



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.720107/2022-30
ACÓRDÃO	1201-007.232 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CASAS GUANABARA COMESTÍVEIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE

A autoridade julgadora não está vinculada à análise pormenorizada de todas as alegações da defesa, bastando que a decisão seja devidamente fundamentada e contenha elementos suficientes para a resolução da controvérsia. No caso em exame, o acórdão recorrido apreciou de maneira adequada as alegações e provas apresentadas, não havendo qualquer defeito de motivação que enseje sua nulidade.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA.

Deve ser glosada a despesa quando não comprovada a sua efetividade mediante documentação hábil e idônea.

AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS NÃO COMPROVADAS. FRAUDE FISCAL.

Restando comprovado que as empresas vendedoras são meramente formais, inexistindo de fato e atuando como “noteiras”, as operações são descaracterizadas por fraude, impondo-se a glosa dos créditos indevidamente apropriados pela adquirente.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE DEMONSTRADA. CABIMENTO.

Comprovada a prática de fraude mediante emissão de notas fiscais ideologicamente falsas, sem a efetiva circulação de mercadorias, é legítima a aplicação da multa de ofício qualificada, nos termos da legislação vigente. Redução da penalidade de 150% para 100% em razão da superveniência da Lei nº 14.689/2023.

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO.

Indefere-se o pedido de diligência quando não atendidos os requisitos legais para sua formulação, quando ausente justificativa concreta para sua

necessidade ou quando os autos já contêm elementos suficientes à formação do convencimento do julgador.

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO ADMINISTRADOR. DIRETOR

Não comprovada a participação dos administradores no alegado esquema fraudulento, é absolutamente incabível a sua responsabilização pessoal, nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento aos recursos voluntários, nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, manter a qualificação da multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Isabelle Resende Alves Rocha e Lucas Issa Halah que davam provimento parcial em maior extensão para afastar a qualificação da multa de ofício em relação a exigência decorrente da glosa das despesas não comprovadas com a aquisição de madeirite; (ii) por unanimidade de votos, aplicar a retroatividade benigna reduzindo o índice da qualificação da multa de ofício para 100%; e (iii) por maioria de votos, excluir a responsabilidade tributária imputada. Vencida a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva (substituta integral) que mantinha a responsabilidade.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes – Relator

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Presidente

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

RELATÓRIO

A presente controvérsia decorre de fiscalização realizada pela Receita Federal do Brasil, com o objetivo de apurar o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPJ, CSLL,

PIS e COFINS pela empresa Casas Guanabara Comestíveis Ltda, durante o primeiro trimestre de 2017.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal foram constatadas diversas irregularidades, são elas:

- i)** Dedução de despesas com camarotes de carnaval, consideradas, pela fiscalização, como não necessárias à atividade da empresa e à manutenção de sua fonte produtora;
- ii)** Dedução com despesas não comprovadas, com chapas de madeira (madeirite);
- iii)** Dedução indevida de bens classificados como ativos imobilizados, lançados como custos ou despesas operacionais;
- iv)** Apuração de custos fictícios decorrentes de aquisições simuladas de mercadorias junto a empresas de fachada;

Para fins desse julgamento, importam duas dessas infrações: **i)** Despesas supostamente não comprovadas relativa à aquisição da mercadoria “chapadas de madeirite”, utilizada nas atividades da Recorrente para divulgação de sua marca (item 3.2 do TVF) e **ii)** Custos não comprovados decorrente de aquisições fictícias de mercadorias de empresas de fachada (item 3.4 do TVF).

Consta do relatório fiscal que a autuada teria efetuado despesas com a aquisição, em valor significativo, de madeirite, supostamente destinado à montagem de *outdoors*, bem como incorrido em custos não comprovados relativos à aquisição de mercadorias provenientes de fornecedores posteriormente declarados inaptos ou com situação cadastral baixada.

A fiscalização acrescenta que várias das empresas fornecedoras da autuada foram abertas pouco antes do início das operações comerciais e, em muitos casos, tinham a própria autuada como única cliente. Verificou-se, ainda, que essas empresas sequer operavam em endereços compatíveis com a atividade de distribuição, eram formalmente conduzidas por interpostas pessoas, não apresentavam as declarações fiscais exigidas, não recolhiam tributos e não possuíam estrutura mínima, nem quadro funcional, capaz de sustentar as atividades que declaravam exercer.

Por tudo isso, a agente fiscal concluiu que se trata de empresas de fachada - comumente denominadas “noteiras” - constituídas unicamente para viabilizar operações simuladas ou artificiosas. Seria o caso das empresas Riomar, Drigão 1, JC Comércio e Aliança, que, conforme constatado, não possuíam capacidade operacional, estrutura física, pessoal ou estoque compatível com as mercadorias constantes nas notas fiscais emitidas à empresa autuada.

Com base nesses elementos, a autoridade fiscal aplicou a multa qualificada de 150%. Foi incluído no polo passivo da relação jurídica, na condição de responsável solidário pelo crédito tributário, o Sr. Antônio de Oliveira e Pinho.

Após serem cientificados da autuação, tanto a empresa quanto seu responsável apresentaram impugnações, sustentando que, em todo o Relatório Fiscal, não há qualquer indício de envolvimento no suposto “esquema fraudulento”.

Alegam, ainda, que a irresignação do fiscal autuante se baseia em condutas atribuídas a terceiros, destacando que as mercadorias foram recebidas, os pagamentos devidamente efetuados e as operações realizadas de boa-fé.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil rejeitou as defesas apresentadas. Transcrevo, a seguir, a ementa do acórdão proferido:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2017

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA.

Deve ser glosada a despesa quando não comprovada a sua efetividade mediante documentação hábil e idônea.

AQUISIÇÕES NÃO COMPROVADAS DE MERCADORIAS. DESCARACTERIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES. GLOSA DOS CRÉDITOS.

A aquisição de mercadorias e a prestação de serviços, quando demonstrado que as empresa vendedoras/prestadoras existem apenas formalmente, mas na realidade inexistem de fato, com base em amplo conjunto probatório juntado aos autos, acarreta a descaracterização dos atos jurídicos e das operações, devendo ser feita a glosa de créditos utilizados indevidamente.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2017

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE PAGAMENTO. FALTA DE DECLARAÇÃO. QUALIFICAÇÃO. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUIO.

Será aplicada multa de ofício no importe de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de

falta de declaração e nos de declaração inexata. A multa será qualificada nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando não preenchidos os requisitos legais previstos para sua formulação; quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da defesa; bem como quando presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção do julgador.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2017

RESPONSABILIDADE. SÓCIO-ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO À LEI.

Nos termos do art. 135, III, do CTN, o sócio administrador é responsável pelos tributos devidos pela pessoa jurídica quando atos contrários à lei, por ele praticados, tenham concorrido para o inadimplemento da obrigação tributária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A instância de julgamento inicial entendeu que as provas reunidas pela fiscalização são consistentes e demonstram, de forma clara, a existência de um esquema fraudulento. Para o órgão julgador, não seria crível que a atuada desconhecesse ou não tivesse participação no referido esquema.

Destacou, ainda, que os recorrentes obtiveram vantagens econômicas indevidas ao reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL mediante uso de notas fiscais inidôneas, além de se apropriar de créditos indevidos das contribuições ao PIS e à COFINS.

Diante dessas circunstâncias, manteve-se a glosa dos custos relacionados aos fornecedores considerados inidôneos e afastou a tese de decadência, aplicando, ao caso, a regra do art. 173, inciso I, do CTN, tendo em vista a configuração de fraude.

Em resposta à decisão, a empresa recorrente apresentou recurso voluntário, reiterando os mesmos pontos já trazidos na impugnação, são eles:

i) Decadência dos fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2017 a 16/03/2017: O auto foi formalizado passados mais de 5 (cinco) anos de suas ocorrências: sustenta que prazo decadencial deve ser contado pela regra do art. 150, §4º do CTN e não pelo art. 173, I do CTN, pois, no seu entender, não haveria comprovação de fraude;

ii) Necessidade das despesas com aquisição de madeirite: Foram devidamente contratadas e pagas, sendo integrantes do custo total dos serviços de publicidade

contratados para as campanhas publicitárias, sendo, portanto, uma despesa necessária;

iii) Regularidade das mercadorias para revenda: Defende que os fatos apresentados são de responsabilidade de terceiros (os fornecedores que são irregulares, não podendo ser imputados à empresa fiscalizada), afirma ainda que as mercadorias foram efetivamente recebidas e revendidas e que, na época da compra, os fornecedores não estavam declarados inidôneos;

iv) Impossibilidade de aplicação da multa qualificada (150%): Sustenta que não houve conduta dolosa por parte da autuada.

v) Necessidade de conversão do julgamento em diligência: Para tirar qualquer dúvida sobre a comprovação dos fatos;

Da mesma forma, o sócio administrador interpôs recurso voluntário, no qual reiterou integralmente os argumentos já expostos no recurso da pessoa jurídica, acrescentando, ainda, fundamentos específicos em sua defesa pessoal:

i) Nulidade da decisão de primeira instância: Por ser genérica e omissa com relação as provas apresentadas;

ii) Ausência dos requisitos do art. 135 do CTN: Defende que não foi comprovado qualquer ato com excesso de poder, infração à lei ou contrato social;

Os autos foram distribuídos à minha relatoria, razão pela qual os submeto à apreciação do colegiado. No que importa, esse é o relato.

VOTO

Conselheiro Relator, **Renato Rodrigues Gomes**.

Admissibilidade dos Recursos Voluntários:

Verifico que os recursos voluntários foram apresentados tempestivamente e cumprem os requisitos legais para sua admissibilidade. Por isso, passo ao seu conhecimento.

Preliminar | Nulidade da decisão recorrida:

O sócio administrador da empresa, ora Recorrente, sustenta, em seu recurso, que a decisão de primeira instância seria nula por ser genérica, alega que o julgador deixou de se

manifestar expressamente sobre todos os pontos da impugnação. Tal omissão, segundo afirma, teria violado o direito de defesa.

Em oportunidades anteriores, já esclareci que a análise do cerceamento do direito de defesa depende de prova efetiva do prejuízo sofrido, sendo insuficientes alegações meramente abstratas. O ônus probatório incumbe a quem suscita a nulidade, encargo não atendido pelo Recorrente, que se limitaram a alegar a existência do dano sem sua devida comprovação.

Além disso, entendo que a autoridade julgadora não está obrigada a se manifestar sobre todas as alegações da defesa, tampouco a examinar individualmente cada fundamento, desde que tenha encontrado elementos suficientes para fundamentar sua decisão.

No contexto deste caso, o acórdão recorrido apreciou de maneira satisfatória as alegações e provas apresentadas, não havendo qualquer vício de motivação ou omissão que configure nulidade.

Sobre o tema, destaco o acórdão nº 2401-005.230, relatado pela Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa, da Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2001, 2002, 2004 NULIDADE DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. INEXISTÊNCIA. **O julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos trazidos no recurso, nem a esmiuçar exaustivamente seu raciocínio, bastando apenas decidir fundamentadamente, entendimento já pacificado neste Conselho.** Hipótese em que o acórdão recorrido apreciou de forma suficiente os argumentos da impugnação e as provas carreadas aos autos, ausente vício de motivação ou omissão quanto à matéria suscitada pelo contribuinte, não há que se falar em nulidade do acórdão recorrido.

Nos termos firmados pela jurisprudência deste Conselho, a decretação de nulidade configura providência excepcional, condicionada à existência simultânea de vício processual e prejuízo efetivo à parte. Na hipótese em exame, inexistem indícios que comprovem tais requisitos, uma vez que a decisão recorrida está fundamentada de maneira suficiente, não havendo que se falar em negativa de prestação jurisdicional.

O ato atingiu seu objetivo, e a concisão da decisão não constitui, por si só, motivo para sua anulação. Por esse fundamento, rejeito o argumento apresentado.

Preliminar | Conversão do julgamento em Diligência Fiscal:

A empresa recorrente alega, em seu recurso, que teria demonstrado empenho para atender todas as exigências da fiscalização, apresentando documentos, comprovantes de pagamentos, livros auxiliares e notas fiscais, mas que tais documentos não teriam sido devidamente analisados pela fiscalização e pelo acórdão recorrido.

Em seguida, estruturam um tópico denominado “III. “d” – A inaplicabilidade da multa de ofício qualificada e a conversão do julgamento em diligência”, mas em nenhum momento explicam a real necessidade dessa diligência. O recorrente se limita a apresentar o seguinte pleito:

(iii) subsidiariamente, considerando que o acórdão ventilou a insuficiência das provas produzidas, requer-se a conversão do julgamento em diligência, para que seja dirimida eventual dúvida sobre a comprovação dos fatos.

Na visão deste conselheiro, o simples requerimento de diligência, conforme formulado pelas Recorrentes, não garante seu deferimento. Compete às partes justificar, de modo claro e objetivo, a necessidade da medida, indicando expressamente as dúvidas a serem esclarecidas e os elementos probatórios que pretendem produzir ou elucidar:

Decreto nº 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

IV - As diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

Pedidos que não observam os requisitos exigidos no inciso IV do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 são considerados como não formulados. Nesse sentido, destaco o acórdão nº 1001-002.372, de relatoria do Conselheiro José Roberto Adelino da Silva:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2005 COMPENSAÇÃO NÃO COMPROVADA - IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ A certeza e a liquidez do crédito tributário são condições *sine qua non* para a Fazenda autorizar a sua compensação. **Incumbe ao requerente o ônus da prova do seu**

direito. DILIGÊNCIAS Considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16, do Decreto 70.235/72.

De igual forma, a jurisprudência consolidada deste Conselho reconhece que a conversão de ofício do julgamento em diligência, pelo conselheiro, constitui instrumento legítimo de instrução processual, sendo cabível quando subsistem dúvidas relevantes por parte da autoridade julgadora, sobretudo diante da ausência de segurança jurídica para a apreciação do direito pleiteado:

Súmula CARF nº 163: O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

A prerrogativa de converter o julgamento em diligência está diretamente vinculada ao nível de cognição alcançado pelo julgador. A decisão de buscar elementos adicionais para a instrução do processo depende da profundidade e clareza com que o conselheiro compreende a matéria controvertida.

Quando o julgador atinge um grau de conhecimento suficiente para formar seu convencimento com segurança jurídica, a realização de novas diligências torna-se desnecessária. A conversão, portanto, não constitui obrigação processual, mas sim uma ferramenta discricionária, cuja adoção se justifica apenas diante de lacunas ou incertezas relevantes que inviabilizem a prolação de decisão segura.

Em razão desse contexto, mantenho a decisão de indeferimento do pedido de diligência, pois formulado de maneira genérica, sem a especificação dos quesitos indispensáveis. Além disso, deixo de determinar sua realização de ofício, visto que os documentos e os elementos fáticos constantes nos autos são suficientes para formar meu convencimento sobre o caso.

Mérito | Decadência dos fatos geradores ocorridos entre 01/01/2017 a 16/03/2017:

A empresa Recorrente afirma ter sido intimada do Auto de Infração em 17 de março de 2022, o qual abrange, entre outros, fatos geradores ocorridos entre 01/01/2017 e 16/03/2017. Com base nisso, sustenta que os créditos tributários correspondentes estariam atingidos pela decadência, nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Alega, ainda, que a fiscalização não logrou êxito em comprovar a existência de dolo por parte da empresa que pudesse caracterizar fraude e que, tendo havido a declaração dos tributos acompanhada de recolhimento parcial, deve incidir o prazo decadencial de cinco anos previsto no art. 150, §4º, do CTN, em detrimento do disposto no art. 173, inciso I, que pressupõe ausência de declaração ou dolo comprovado.

Em regra, a prática de qualquer ato jurídico está submetida a limites temporais específicos. No contexto das relações tributárias, os institutos da prescrição e da decadência assumem a função de regular e estabilizar os vínculos obrigacionais, em conformidade com o princípio constitucional da segurança jurídica.

A decadência, em particular, é caracterizada como a extinção de um direito potestativo em decorrência da inércia do seu titular. No contexto tributário, a Fazenda Pública possui um prazo decadencial de 5 (cinco) anos para exercer sua competência tributária ativa e constituir o crédito tributário por meio do lançamento fiscal.

O instituto da decadência possui dois marcos temporais distintos, que alternam conforme o tipo de lançamento fiscal. Para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo decadencial é de cinco anos, contados a partir do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. [...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**

A norma expressamente afasta a regra geral de decadência do caput nos casos de dolo, fraude ou simulação. Nessas situações, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, própria dos tributos sujeitos a lançamento de ofício:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Nessa hipótese, o prazo decadencial começa a contar a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado. Esse entendimento foi incorporado por este Conselho nas Súmulas CARF nº 72 e nº 101:

Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Súmula CARF nº 101: Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso em discussão, o recorrente sustenta, em seus respectivos recursos, a decadência dos fatos geradores ocorridos de 01/01/2017 a 16/03/2017, sob o fundamento de que não teria sido configurada fraude e, por isso, se aplicaria a regra do art. 150, §4º do CTN.

No entanto, como será mais bem demonstrado a seguir, no caso em julgamento, ficou caracterizada fraude e a existência de dolo nas condutas praticadas, não sendo cabível a argumentação da recorrente de que se tratou de prática à margem da regularidade fiscal de responsabilidade exclusiva de terceiros (seus fornecedores).

Por isso, **afasto a aplicação do prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do CTN, e mantenho a contagem do prazo na regra estabelecida no inciso I do art. 173 do CTN**, mesmo diante da existência de declaração e recolhimento parcial dos tributos.

No caso concreto, o marco inicial do prazo decadencial para os fatos geradores ocorridos no período de 2017 se projeta para 01/01/2018. Assim, considerando o prazo quinquenal, a data limite para a constituição do crédito seria 31/12/2022. Tendo em vista que a intimação do auto de infração se deu em 17 de março de 2022, não há o que se falar em decadência.

Mérito | Glosa das despesas não comprovadas decorrente de aquisição fictícia de mercadorias:

Em suas razões recursais, a empresa recorrente afirma que não há, nos autos, provas concretas que evidenciem sua participação no alegado esquema fraudulento, mas sim

meras conjecturas. Argumenta que a imputação de responsabilidade se baseia exclusivamente em atos praticados por terceiros, sem qualquer vínculo direto com a empresa ou seus sócios.

Afirma, ainda, que as operações foram realizadas de forma regular, em momento anterior à declaração de inidoneidade dos fornecedores, com entrega das mercadorias e pagamento devidamente documentados e comprovados ao longo da fiscalização.

Os argumentos apresentados pelas Recorrentes não merecem acolhimento.

Em primeiro lugar, não se sustenta a alegação de que a declaração de inidoneidade das empresas, ocorrida posteriormente, não produziria efeitos sobre o período fiscalizado. Isso porque restou comprovado que tais empresas sequer existiam de fato, tratando-se de empresas de fachada. Tal circunstância é absolutamente relevante para aferição da idoneidade das notas fiscais utilizadas pela autuada na comprovação dos custos ora glosados.

Em segundo lugar, não se sustenta a tese defensiva de que as mercadorias teriam sido adquiridas de boa-fé. A autuada limitou-se a apresentar relatórios e notas fiscais relativos às supostas transações, documentos que, por sua própria natureza, são insuficientes para comprovar a efetiva ocorrência dos negócios, especialmente considerando que foram emitidos por empresas de fachada - “noteiras” - cuja principal função era conferir aparência de legalidade as operações inexistentes.

Em nenhum momento a autuada negou a existência do referido esquema ou buscou comprovar que as fornecedoras eram efetivamente empresas idôneas e operacionais. Ao invés disso, tangenciou a questão central e se valeu de argumentos genéricos, sem qualquer prova concreta de que desconhecia a natureza fraudulenta das operações.

Por sua vez, a fiscalização trouxe aos autos um conjunto robusto de provas que demonstram, de forma clara e detalhada, a existência e o funcionamento do esquema fraudulento. Os elementos constantes no processo evidenciam que seria absolutamente, repito, absolutamente improvável que a empresa recorrente desconhecesse a inidoneidade dos documentos fiscais utilizados.

A partir de uma investigação criteriosa dos fornecedores da empresa autuada, a fiscalização identificou que mais de cinquenta deles apresentavam situação cadastral baixada ou inapta. A partir dessa constatação, foi possível revelar a existência de um esquema de transações

fictícias, estruturado por meio de empresas “exportadoras”, mas que, na realidade, não detinham qualquer habilitação para operar no comércio exterior, limitando-se a simular operações de exportação com o propósito de conferir aparência de regularidade às transações.

As chamadas “exportadoras” não passam de empresas de fachada, registradas em nome de terceiros, desprovidas de funcionários, que ignoravam suas obrigações fiscais e não recolhiam tributos, comprovando a ausência de atividade econômica legítima.

Na prática, as empresas comerciais exportadoras sequer exportavam mercadorias, emitindo notas fiscais falsas com destinatários fictícios - navios - cujas quantidades eram incompatíveis com o abastecimento real.

Na sequência, as distribuidoras fictícias, conhecidas como “noteiras”, geravam notas fiscais de venda ao varejo para as mesmas mercadorias que as comerciais exportadoras alegavam ter comprado, embora essas distribuidoras jamais as tivessem adquirido. Em resumo, comercializavam mercadorias que jamais adquiriram.

Trata-se, portanto, de um esquema clássico de intermediação fictícia, orquestrado por empresas “noteiras”.

Tal dinâmica comprova que as “exportadoras” e as “revendedoras” operavam meramente como fachadas, sem infraestrutura operacional, logística ou estrutural necessária para movimentação e armazenagem dos produtos.

Destaco, a esse respeito, trecho do Termo de Encerramento Fiscal:

Da mesma forma, documentos apresentados em outras fiscalizações para comprovar as exportações mostraram-se falsos, utilizando registros de exportação de outras empresas e mercadorias. Os memorandos de exportação de diferentes exportadoras apresentavam mesmo modelo e mesma rubrica, mostrando que foram montados pela mesma pessoa. [...]

Um conjunto de informações forjadas. Tudo para dar aparência de legalidade numa fraude sistematizada.

Fica evidente a ausência de boa-fé por parte da empresa Casas Guanabara na dinâmica do esquema fraudulento. A fiscalização apurou que a mercadoria era entregue diretamente pelo industrial à varejista, desconsiderando a intermediação das empresas fictícias.

Chama atenção o fato de a autuada, subitamente, ter deixado de comprar os produtos de seu fornecedor habitual, passando a adquiri-los com sobrepreço:

Novamente o que se viu foi uma resposta genérica, que poderia estar descrita num livro escolar. **Por óbvio são vários fatores que definem o preço e a aquisição de um produto, mas é óbvio, na mesma proporção, que um preço 20% mais caro é muito relevante, se poderia ter sido comprado diretamente do fabricante.** Veja que não há nenhuma indicação de que o produto não estava disponível para venda. De fato, estava visto que foi “vendido” através do esquema fraudulento que envolvia empresas de fachada.

Não há como deixar de concordar com a auditoria fiscal quando qualifica como, no mínimo, estranha a alegação da autuada de que a alteração no fornecedor teria ocorrido por “questão puramente comercial”, conforme Resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 07.

Inclusive, a própria empresa Predilecta Alimentos também foi fiscalizada por realizar remessas de exportação simuladas às comerciais exportadoras de fachada, e informou que participaram das negociações Mario Rigo Moreira Júnior – que é procurador das contas bancárias da JC Comércio, Drigão e Vogue Square e que também identificado como “vendedor” da Drigão 1 por uma ficha cadastral da Guanabara:

Lembramos que Mario Rigo era procurador das contas bancárias de JC Comércio, Drigão 1 e Vogue Square. O próprio Guanabara apresentou informações de que Mario Rigo era o “vendedor” da Drigão1 em sua ficha cadastral. Temos, então, que a pessoa que atuava junto à Rivoli, nas remessas simuladas para exportação, era a mesma que representava a distribuidora de fachada junto à fiscalizada. Novamente tem-se um vínculo direto.

A Predilecta Alimentos também foi fiscalizada por realizar remessas de exportação simuladas às comerciais exportadoras de fachada. O Guanabara é grande comprador da Predilecta, mas em 2016/2017 foi destinatário de valores elevados em notas fiscais de vendas emitidas pelas noteiras. Em resposta à fiscalização, Predilecta (também pertencem ao grupo a Só Fruta Alimentos e a Stella D’oro Alimentos) informou que participaram das negociações Mario Rigo.

O caso não é isolado. No Termo de Encerramento Fiscal, a auditoria listou diversas mercadorias acobertadas por notas fiscais emitidas a favor da Casas Guanabara por empresas de fachada que, na realidade, não forneceram os produtos. Observou-se, ainda, que todos os fabricantes desses itens já forneciam diretamente à empresa, seja em outros períodos, seja para outros produtos, antes da interposição das “noteiras” no esquema.

Cito, como exemplo, as vendas do “leite condensado fazendeira 27x305g” produzido pela Baduy & Cia, que segue essa mesma lógica. O produto era “fornecido” pela JC Comércio (que não forneceu a nenhum outro varejista) por um preço quase 40% superior àquele negociado no mercado do Rio de Janeiro, quando a autuada poderia adquirir diretamente do fabricante, como fizeram outros varejistas.

Padece de coerência a alegação de que a empresa fiscalizada tenha optado deixar de comprar diretamente dos fabricantes para comprar de empresas de fachada, por um preço superior, apenas por “oportunidades de mercado”. Tampouco seria razoável crer que uma empresa no porte da Casas Guanabara, que tem um setor comercial próprio e bem estruturado (como ela mesmo mencionou) teria agido de boa-fé, sem conhecer a natureza desses fornecedores.

É plenamente legítimo, sob a ótica empresarial, que empresas busquem diversificar seus fornecedores como estratégia para assegurar a continuidade do abastecimento, sobretudo em relação a produtos de alta demanda.

No entanto, causa estranhamento que a recorrente, apesar de sustentar que esse teria sido o motivo de sua decisão, não apresente qualquer prova minimamente robusta nesse sentido. Não há, nos autos, uma única evidência documental que aponte para dificuldades de fornecimento, atrasos, cancelamentos, ruptura de estoque ou qualquer comunicação formal com os fornecedores anteriores - fabricantes com os quais, até então, mantinha relação comercial direta.

Era razoável esperar, ao menos, a apresentação de elementos mínimos que demonstrassem insatisfação comercial ou a recusa dos fornecedores habituais em atender demandas de maior escala, de modo a justificar a decisão empresarial de adquirir os mesmos produtos a preços significativamente superior junto às distribuidoras mencionadas no relatório. Contudo, nenhum documento com esse teor foi apresentado, limitando-se a recorrente a meras alegações desprovidas de suporte probatório.

Cabe ainda menciona que a empresa Drigão 1 não foi localizada no endereço cadastral informado. No local, constatou-se a existência de outra empresa, igualmente de fachada e vinculada ao mesmo esquema fraudulento: For Free Importação e Exportação EIRELI (CNPJ 34.406.642/0001-07), o que reforça os indícios de inexistência material da fornecedora.

Verificou-se ainda que a Drigão 1 está registrada em nome da Sra. Marcela Manguera Avelino Pinto, cuja trajetória profissional inclui vínculo com um salão de beleza em 2013 e, entre 2018 e 2019, atuação como auxiliar de escritório na TRC Transportadora de Cargas do Rio, evidenciando que não possuía legitimidade para titularidade da empresa.

Destaco, ainda, que a fiscalização apurou, por meio do mapeamento do endereço MAC (Media Access Control), que as declarações fiscais de diferentes CNPJs de distribuidoras e exportadoras foram transmitidas a partir dos mesmos dispositivos, indicando o uso de apenas três equipamentos na operacionalização de múltiplas empresas:

CNPJ	RAZÃO SOCIAL
23.955.999/0001-28	DRIGAO 1 COMERCIO E DISTRIBUICAO DE ALIMENTOS EIRELI
26.703.788/0001-96	ALTERNATIVA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTICIOS EIRELI
26.741.715/0001-99	HATALANTA EXPORTACAO E IMPORTACAO EIRELI
27.130.614/0001-44	VOGUE SQUARE DISTRIBUIDORA E ALIMENTOS EIRELI
28.772.172/0001-00	DANUBIO IMPORTACAO E EXPORTACAO DE ALIMENTOS EIRELI
28.963.390/0001-14	DEL LAGO IMPORTACAO E EXPORTACAO EIRELI
33.192.783/0001-01	NATIVA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTICIOS EIRELI
33.521.520/0001-07	WC-3 IMPORTAÇÃO EXPORTACAO EIRELI
34.406.642/0001-07	FORT FREE IMPORTACAO E EXPORTACAO EIRELI

Essas são apenas algumas das diversas provas trazidas pela fiscalização acerca desse esquema fraudulento e do envolvimento da Casas Guanabara nele. Afinal, não foi apenas uma operação ou um fornecedor da empresa autuada que era “de fachada”, a fiscalização trouxe mais de 10 exemplos de fornecedores da autuada que era inexistentes de fato, que não tem qualquer capacidade operacional, estrutura ou estoque para fornecer as mercadorias registradas nos DANFE.

Algumas dessas empresas, inclusive, iniciaram suas operações pouco tempo antes de se tornarem fornecedoras da autuada, que, em alguns casos, era sua única cliente.

A conexão entre a empresa autuada e as empresas de fachada é evidente e não pode ser desconsiderada como mera hipótese ou “especulação”, conforme sustentam os Recorrentes. Há documentação e provas suficientes que demonstram a existência do esquema fraudulento, o qual a contribuinte não contestou e, ainda assim, beneficiou-se das notas fiscais emitidas por essas “noteiras”.

É incontroverso que as mercadorias ingressaram no estabelecimento da Impugnante. A controvérsia está, porém, na maneira como esses bens foram adquiridos.

Como é natural nesse tipo de operação, a empresa comercial exportadora não poderia emitir nota fiscal de venda no mercado interno, pois isso chamaria a atenção da fiscalização estadual — e, por consequência, da Receita Federal. Para contornar esse obstáculo, inseria-se no circuito uma empresa distribuidora, responsável por emitir a nota fiscal fictícia, conferindo aparência de regularidade à entrada da mercadoria no estoque da autuada.

No entanto, as mercadorias eram enviadas diretamente da indústria à empresa autuada, sem qualquer intermediação real da distribuidora ou exportadora. Essa é a razão pela qual o auditor afirma não ter localizado o trânsito das mercadorias por essas empresas — tal operação, de fato, jamais ocorreu.

Essa estrutura permitia à empresa três benefícios indevidos: (i) a aquisição de mercadorias por valor inferior ao de mercado, em razão dos incentivos fiscais relacionados à comercial exportadora; e (ii) a elevação artificial de seus custos, por meio de notas fiscais superfaturadas emitidas pelas distribuidoras de fachada, (iii) aproveitamento indevido de créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo.

Sobre este ponto, como as mercadorias estão ficticiamente vinculadas a operações com comercial exportadora, fica evidente que as notas fiscais apresentadas não podem ser usadas para creditamento de PIS e COFINS, pois tais operações são isentas dessas contribuições:

Lei nº 10.637/2002

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

III – vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Lei nº 10.833/2003

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

III – vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

O creditamento somente se legitima quando a operação de aquisição é efetiva e tributada na etapa anterior — o que, conforme evidenciado nos autos, não ocorreu.

Diante disso, conheço do recurso, mas, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo a glosa das despesas relativas às mercadorias adquiridas de empresas “noteiras” e dos créditos indevidamente apropriados no regime não-cumulativo.

Mérito | Glosa das despesas não comprovadas decorrente de aquisição de madeirite:

Durante o procedimento de fiscalização, foram glosadas as despesas relativas à aquisição de madeirite, em razão de inconsistências relevantes nos documentos apresentados pela contribuinte.

De acordo com o relatório fiscal, a quantidade adquirida era absolutamente desproporcional, suficiente para cobrir uma área equivalente a aproximadamente 20 campos de futebol do tamanho do Maracanã, o que, por si só, gera fundada dúvida quanto à efetiva realização da operação.

Outro indício apontado pela fiscalização quanto à ausência de lastro nas transações reside no fato de que os pagamentos foram realizados exclusivamente à empresa Bela Vista, sem qualquer repasse direto aos fornecedores mencionados. Além disso, a comprovação do efetivo recebimento do material se deu por meio de simples recibos, desprovidos de formalização fiscal mínima e carentes de informações essenciais, como o CNPJ dos supostos emissores, o que inviabiliza a verificação da autenticidade e da veracidade das operações.

Diante de tal contexto, a fiscalização concluiu pela inexistência de comprovação hábil e suficiente da aquisição do material, destacando a ausência de registros fiscais ou contábeis da entrada das mercadorias, bem como a inexistência de comprovação do efetivo pagamento aos fornecedores indicados nas notas fiscais.

A justificativa apresentada pela contribuinte, de que a elevada quantidade de madeirite teria como destinação a construção de *outdoors*, não se sustenta frente à documentação analisada. Não há qualquer registro desses supostos bens no ativo imobilizado da empresa, o que seria esperado, considerando o volume expressivo do material e a natureza permanente das estruturas físicas alegadas. Tampouco os contratos celebrados no período fiscalizado fazem qualquer menção à aquisição ou incorporação de tais estruturas.

Ao contrário, **os documentos juntados indicam exclusivamente a contratação de serviços de natureza imaterial, como exibição, confecção digital e aplicação de peças publicitárias**, sem qualquer menção à construção de estruturas físicas.

Em sua defesa, a recorrente alega que os materiais utilizados (como o madeirite) teriam sido adquiridos diretamente pela prestadora dos serviços, Bela Vista, responsável pela execução integral dos serviços. Com isso, argumenta que não haveria obrigatoriedade de registro desses bens em seu próprio ativo imobilizado, tampouco de comprovação individualizada da aquisição junto aos fornecedores do material.

Aduz, ainda, que a contratação se deu por meio de proposta comercial global, contemplando tanto a execução dos serviços publicitários quanto o fornecimento dos insumos necessários, razão pela qual os pagamentos foram efetuados diretamente à prestadora, mediante emissão e desconto de cheques. Assim, defende que a prestação de contas da operação não exigiria o fracionamento ou detalhamento das etapas envolvidas, tampouco o vínculo direto com os fornecedores do madeirite.

Neste ponto cabe trazer algumas conceituações do Decreto nº 57.690/1966, sobre os agentes na atividade de publicidade e propaganda:

Agência de Propaganda:

Art 6º Agência de Propaganda é a pessoa jurídica especializada nos métodos, na arte e na técnica publicitários, que, através, de profissionais a seu serviço, estuda, concebe, executa e distribui propaganda aos Veículos de Divulgação, por ordem e conta de clientes anunciantes, com o objetivo de promover a venda de mercadorias, produtos e serviços, difundir ideias ou informar o público a respeito de organizações ou instituições a que servem.

Anunciante:

Art 8º Consideram-se Clientes ou Anunciante a entidade ou indivíduo que utiliza a propaganda.

Veículo de Divulgação:

Art 10. Veículo de Divulgação, para os efeitos deste Regulamento, é qualquer meio de divulgação visual, auditiva ou audiovisual, capaz de transmitir mensagens de propaganda ao público, desde que reconhecido pelas entidades sindicais ou associações civis representativas de classe, legalmente registradas.

Pelas circunstâncias descritas, resta claro que a Recorrente assumiu a posição de anunciante, enquanto a empresa Bela Vista figurou como agência de propaganda. No entanto, o que se observa, de forma atípica, é a inexistência do veículo de divulgação na relação formal, ou

seja, daquele ente que, no mercado publicitário, é responsável pela efetiva veiculação da propaganda.

Embora o veículo de divulgação possa não ser necessariamente o proprietário do meio utilizado, é ele quem, na prática, disponibiliza o canal técnico de propagação da mensagem, por meio da venda, locação ou cessão de espaço.

Assim, caso a empresa Bela Vista fosse, de fato, a detentora ou operadora dos outdoors utilizados, seria de se esperar a apresentação de elementos concretos que demonstrassem a existência física dessas estruturas, como registros fotográficos, contratos de cessão de espaço, croquis de instalação ou notas fiscais relativas à locação ou operação dos painéis.

Ressalte-se que não se trata de volume irrelevante, mas de quantidade expressiva de madeirite, suficiente, segundo estimativas, para cobrir 20 estádios do Maracanã.

A alegação de que o material (madeirite) foi incorporado ao serviço publicitário como insumo fornecido pela própria agência exigiria, ao menos, comprovação da destinação desses materiais a veículos específicos e vinculados à campanha contratada pela Recorrente. O que se constata, entretanto, é a completa ausência de elementos documentais nesse sentido.

De outra perspectiva, se os *outdoors* pertencessem, de fato, a terceiros, seria natural que a dinâmica econômico-financeira da operação se refletisse documentalmente, por meio da emissão de nota fiscal relativa à locação ou cessão do espaço publicitário, bem como dos documentos vinculados à criação e veiculação do conteúdo, a cargo da empresa Bela Vista.

A ausência desses elementos, que naturalmente seriam esperados em uma operação regular, enfraquece de forma substancial a versão apresentada pela recorrente, que, ao que tudo indica, existe apenas no papel.

Analisando as diferentes possibilidades, podemos delinear, neste momento, dois cenários potenciais, sem nos atermos, por enquanto, às formalidades da prova documental:

- A Recorrente adquiriu os madeirites em nome próprio, ainda que tenha emitido cheques para a Bela vista, tornando-os um de seus ativos;

- Aquisição do madeirite como despesa vinculada aos serviços de publicidade realizados pela Bela Vista, mas de propriedade desta.

No tocante ao primeiro cenário, a fiscalização foi categórica ao apontar que não há qualquer registro, no ativo imobilizado da Recorrente, de estrutura que se assemelhe aos *outdoors* supostamente adquiridos. Inclusive, a própria Recorrente, em seu recurso, refuta essa hipótese, que, por essa razão, deve ser desde logo afastada.

A defesa da Recorrente apoia-se no segundo cenário, segundo o qual a compra do madeirite teria sido feita pela empresa Bela Vista, enquanto a atuada arcou com o pagamento desses materiais, classificando-os como despesas publicitárias necessárias à sua atividade mercantil.

De fato, não há dúvidas de que gastos com publicidade são essenciais ao varejo, seja para promover campanhas, lançar produtos ou fortalecer a marca. Contudo, a escolha pela aquisição do material em sua totalidade - que funciona como o próprio veículo físico da propaganda - levanta sérias dúvidas sobre a necessidade dessa despesa e sobre a aplicação do art. 299 do RIR/1999 (hoje art. 311 do RIR/2018).

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Nesse contexto, a afirmação da Recorrente de que arcou com os gastos referentes ao madeirite, mas que estes foram destinados à empresa responsável pela publicidade, implica que a atuada efetuou pagamento por uma despesa relacionada à aquisição de ativo em favor de terceira pessoa jurídica.

Frente a esse cenário, ainda que a Recorrente defenda que os madeirites integram o serviço de publicidade, a verdade é que esses materiais representam um meio concreto de difundir a propaganda, distinto do serviço em si. Eles podem, inclusive, ser utilizados por outros anunciantes sem relação com a Recorrente, configurando um ativo capaz de gerar receita para a empresa Bela Vista.

Dessa forma, no cenário hipotético em que os madeirites tenham sido efetivamente adquiridos - hipótese que carece de comprovação concreta - entendo que o pagamento efetuado corresponde a despesa destinada a terceiro, não preenchendo, portanto, os requisitos para dedutibilidade do IRPJ. Conforme entendimento consolidado pela jurisprudência:

PRINCÍPIO DA ENTIDADE. DESPESAS DE TERCEIROS. GLOSA. À luz dos arts. 251 e 299 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) e do princípio da entidade, a despesa pertencente a contribuinte diverso não preenche os requisitos de dedutibilidade e deve ser glosada; trata-se de liberalidade. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2002 MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Matéria preclusa.
1201-004.889 | 10680.007856/2006-51, Órgão: CARF. Relator: Efigênio de Freitas Júnior. Julgado em 15/06/2021, Publicado em 06/07/2021.

Diante da ausência de provas mínimas capazes de comprovar a efetiva prestação do serviço, bem como da inobservância do princípio da entidade, conhecimento do recurso voluntário e, no mérito, mantenho a glosa, confirmando a decisão recorrida.

Mérito | Multa qualificada de 150%:

Visando afastar a aplicação da multa qualificada de 150%, os Recorrentes argumentam que, para aplicação dessa penalidade, precisa haver a tipificação da conduta da contribuinte como sonegação, fraude ou conluio, e que, neste caso, a fiscalização não teria comprovado “ação” ou “omissão dolosa” cometida pela empresa autuada.

De fato, os recorrentes têm razão em relação ao critério estabelecido para aplicação desse tipo de penalidade. A multa qualificada decorre de normas sancionatórias que preveem infrações de natureza subjetiva, oriundas da vontade livre e consciente na prática do ato ilícito. Em outras palavras, exige-se a comprovação do dolo na conduta do agente infrator.

A imposição da referida penalidade está condicionada à comprovação da existência de sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Isso significa que a qualificação da multa somente é admitida quando a infração tributária envolver tais crimes.

No caso em análise, a autoridade fiscal especificou detalhadamente a conduta da empresa autuada, justificando adequadamente a imposição da penalidade agravada:

Duas fraudes foram identificadas:

a) Despesas não comprovadas com compras de madeirite (item 3.2). A fiscalizada contabilizou despesas inexistentes, baseadas em notas fiscais ideologicamente

falsas, visto que o Guanabara não adquiriu o madeirite contabilizado. Em resposta à fiscalização, apresentou informações falsas informando que se tratava da construção de outdoors para o Guanabara, buscando ludibriar a fiscalização.

b) Aquisições não comprovadas (item 3.4). A fiscalizada contabilizou aquisição de mercadorias que na verdade eram operações de fachada visto que os fornecedores, emissores das notas fiscais eram empresas de fachada que não dispunham das mercadorias vendidas. A fiscalizada adquiriu notas fiscais do esquema fraudulento em detrimento das aquisições diretamente dos fornecedores fabricantes das mercadorias.

Como se pode perceber, além de ter indicado que se trata de fraude, especificou as condutas da empresa, são elas: i) Contabilização de despesas inexistentes, baseadas em notas fiscais ideologicamente falsas ii) Aquisição de mercadorias que na verdade eram operações de fachada visto que os fornecedores, emissores das notas fiscais eram empresas de fachada que não dispunham das mercadorias vendidas.

Pelas provas apresentadas pela fiscalização, a participação da empresa na fraude é inegável. E o mais grave é que tais práticas não se limitaram a um evento isolado, mas se reiteraram ao longo de outros períodos fiscais, revelando um claro padrão de conduta direcionado à prática de fraudes fiscais.

Diante do cenário fático-probatório delineado nos autos, não subsistem dúvidas quanto à configuração do dolo específico apto a justificar a aplicação da multa qualificada.

No entanto, em razão da superveniência da Lei nº 14.689/2023, cuja retroatividade se impõe por força do princípio da retroatividade benigna, este Conselheiro promove a redução da penalidade de 150% para 100%.

Mérito | Responsabilidade solidária:

O ordenamento jurídico brasileiro adota a teoria da personalidade jurídica para mitigar os riscos inerentes à atividade empresarial. Por meio dessa ficção legal, constitui-se uma entidade com personalidade própria, capaz de adquirir direitos e contrair obrigações de forma autônoma.

Essa autonomia não é absoluta. A desconsideração da personalidade jurídica - com a consequente responsabilização de sócios, administradores ou terceiros - é admitida de

forma excepcional, nos termos do art. 135 do CTN, quando configurada a prática de atos com excesso de poderes ou em infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto:

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

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

Isto é, a responsabilização tributária com base no inciso III do art. 135 do CTN pressupõe a presença simultânea dos seguintes elementos:

i) Poder de gestão: O responsável deve ocupar uma posição de controle e direção, seja ela de direito ou de fato, com autoridade para tomar decisões em nome da empresa, como sócios, diretores ou administradores.

ii) Ato praticado com excesso de poderes ou infração: A responsabilização não ocorre apenas pela posição ocupada, mas sim pela prática de atos que extrapolem os limites do poder de gestão ou que violem a lei, contrato social ou estatuto.

iii) Nexo de causalidade: Deve haver uma relação direta entre o ato ilícito praticado e o não recolhimento do tributo. Ou seja, o comportamento do gestor deve contribuir para o inadimplemento da obrigação.

A mera alegação de que a empresa "participou de um esquema fraudulento" apenas estabelece uma possibilidade de envolvimento ou uma falha genérica de controle, mas não uma prova concreta e individualizada do "ato ilícito praticado" pelos administradores.

Para a responsabilização pessoal, é imprescindível demonstrar que o administrador agiu diretamente com dolo ou culpa grave na prática da fraude, extrapolando seus poderes ou violando deliberadamente a lei, o contrato social ou o estatuto, resultando no não recolhimento do tributo.

A ausência de evidências diretas que comprovem que Sr. Antônio de Oliveira e Pinho praticou atos com excesso de poderes ou infração específica, e que este ato tenha sido a causa direta do não recolhimento do tributo, impede a manutenção da responsabilização pessoal.

Importante destacar que não se nega a existência da fraude, mas sim a impossibilidade de afirmar, com a segurança necessária, que a conduta ilícita foi praticada pelo Sr. Antônio de Oliveira e Pinho.

Como não há evidências diretas de que o Sr. Antônio de Oliveira e Pinho tenha cometido atos com excesso de poderes ou infrações específicas que resultaram no inadimplemento tributário, não se sustenta a responsabilização pessoal que lhes foi atribuída.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, encaminho meu voto no sentido de:

- i) Afastar a preliminar de nulidade da decisão recorrida, uma vez que o acórdão apreciou de maneira satisfatória as alegações e provas apresentadas pelos recorrentes;
- ii) Indeferir o pedido de diligência formulado de forma genérica e sem os quesitos necessários;
- iii) Negar provimento aos recursos no ponto em que se busca o reconhecimento da regularidade das aquisições de mercadorias e prestação de serviço lastreadas em documentos fiscais emitidos por empresas inidôneas ('noteiras'), bem como das despesas relativas à suposta aquisição de madeirite, cuja efetiva realização não restou comprovada nos autos;
- iv) Manter a multa qualificada aplicada em razão das aquisições fictícias de mercadorias provenientes de empresas de fachada, procedendo, à redução da penalidade de 150% para 100%, em virtude da superveniência da Lei nº 14.689/2023.
- v) Excluir a responsabilização do Sr. Antônio de Oliveira e Pinho pelo crédito tributário lançado, considerando que não ficou demonstrado a prática de ato com excesso de poderes ou infração exigida pelo art. 135, III, do CTN;

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes

Conselheiro Relator