



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.720206/2022-11
ACÓRDÃO	1201-007.236 – 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

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 devem ser descaracterizadas por simulação, impondo-se a glosa das despesas indevidamente apropriados pela adquirente.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE DEMONSTRADA. CABIMENTO.

Comprovada a prática de fraude mediante aquisição 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.

COMPENSAÇÃO EM DUPLICIDADE. BOA-FÉ. MULTA QUALIFICADA.

Reconhecido o equívoco contábil na compensação em duplicidade do prejuízo fiscal/base de cálculo negativa e verificado o pagamento espontâneo do débito principal, afasta-se a aplicação da multa qualificada por ausência de dolo ou fraude.

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. FUNDAMENTAÇÃO GENÉRICA.

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.

A responsabilização pessoal dos administradores exige prova concreta de sua participação direta em atos dolosos de gestão. Inexistente tal

demonstração nos autos, é vedado imputar-lhes responsabilidade tributária com base em suposições, sob pena de afronta ao 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, afastar a qualificação da multa de ofício aplicada em razão da compensação em duplicidade de saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa. Vencida a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva (substituta integral) que mantinha; (ii) por unanimidade de votos, manter a qualificação da multa de ofício aplicada em razão das aquisições fictícias de mercadorias provenientes de empresas de fachada (“noteiras”). (iii) por unanimidade de votos, aplicar a retroatividade benigna reduzindo o índice da qualificação da multa de ofício para 100%; e (iv) 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

Trata-se de demanda originada de procedimento de fiscalização instaurado pela Receita Federal do Brasil, com a finalidade de apurar o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, relativas ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, pela empresa Casas Guanabara Comestíveis LTDA, relativamente ao ano-calendário de 2017.

O Termo de Verificação Fiscal informa que no curso da fiscalização foi constatada a realização de compensação em duplicidade de crédito tributário referente ao ano-calendário de 2017, além de constatar a celebração de operações com fornecedores que, à época, possuíam situação cadastral como inaptos ou baixados perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

O agente fiscal apontou que muitas das empresas fornecedoras foram constituídas pouco antes de iniciarem operações com a Recorrente, a qual, em diversos casos, era sua única cliente. Apurou-se, ainda, que tais empresas não operavam no endereço cadastral, não transmitiam declarações fiscais, não recolhiam tributos e não possuíam quadro de funcionários compatível com suas atividades.

Diante do conjunto probatório, a fiscalização concluiu que se trata de empresas de fachada, comumente denominadas “noteiras”, utilizadas para viabilizar e encobrir operações simuladas ou artificiosas. Cita, por exemplo, as empresas Riomar, Drigão 1, JC Comércio e Aliança, que, segundo a autoridade fiscal, não possuíam capacidade operacional, estrutura física ou estoque compatível para fornecer à Recorrente as mercadorias constantes das notas fiscais emitidas.

Ao término do procedimento de fiscalização, foi lavrado Auto de Infração visando à exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, decorrentes de: i) custos não comprovados, decorrentes da aquisição fictícia de mercadorias de empresas de fachada e ii) compensação em duplicidade de saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL.

A autoridade fiscal aplicou multa qualificada de 150%, fundamentada na constatação de dolo na compensação em duplicidade e de fraude nas operações simuladas. Este último também ensejou a inclusão do sócio administrador, Sr. Antônio de Oliveira e Pinho, no polo passivo, na condição de responsável tributário solidário.

A pessoa jurídica apresentou impugnação ao auto de infração, na qual sustenta:

- i) A ocorrência de decadência em relação aos fatos geradores compreendidos entre 30/04/2017 e 16/06/2017;
- ii) A existência de boa-fé na compensação realizada em duplicidade, reconhecendo, inclusive, o equívoco cometido;
- iii) A regularidade das operações de aquisição das mercadorias para revenda; e
- iv) A impossibilidade de aplicação da multa qualificada de 150%, sob o argumento de inexistência de conduta dolosa por parte da autuada.

Em razão do reconhecimento da compensação indevida em duplicidade, a Recorrente procedeu ao pagamento do crédito tributário correspondente à referida exigência. Contudo, ressaltou expressamente sua discordância quanto à aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%, optando por recolher apenas o valor equivalente à multa simples (75%).

Dessa forma, mantém-se controvérsia restrita à parcela remanescente da multa qualificada, correspondente a 75%.

O sócio, Sr. Antônio de Oliveira e Pinho, também apresentou impugnação ao auto de infração, reiterando os argumentos da empresa e acrescentando que não há nos autos prova de que tenha, na condição de sócio, praticado ato com excesso de poder, infração à lei ou ao contrato social, requisitos indispensáveis para sua responsabilização pessoal, nos termos do art. 135 do CTN.

Em primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fortaleza/CE rejeitou as defesas apresentadas. Transcrevo, abaixo, a ementa do acórdão proferido:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

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

A aquisição de mercadorias e a prestação de serviços, quando demonstrado que as empresas 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 e glosa de créditos utilizados indevidamente.

CONCOMITÂNCIA DE INCIDÊNCIA DE IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS E DE IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Em se tratando de pagamento sem comprovação da operação e de sua causa, simultaneamente à dedução de despesa cujos elementos carreados aos autos levem a que se conclua por sua inexistência (inexistência dos fornecedores e dos prestadores de serviço), cabíveis os lançamentos simultâneos de IRPJ e CSLL pela glosa da despesa e de IRRF por ausência de causa e falta de comprovação de operação para o pagamento.

Assunto: Normas de Administração Tributária.

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO EM CASO DE FRAUDE. POSSIBILIDADE.

O percentual de multa de ofício será duplicado no caso de fraude, assim entendida toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

Ano calendário: 2018, 2019, 2020.

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.**

Para o órgão julgador, as provas colacionadas demonstram de forma clara a existência de um esquema fraudulento, do qual os autuados não poderiam alegar desconhecimento ou ausência de participação. Além disso, restou evidenciado que os Recorrentes se beneficiaram do esquema, utilizando notas fiscais falsas para reduzir seu lucro e recolher menos tributos.

O órgão julgador manteve a glosa dos custos decorrentes de aquisições junto a fornecedores inidôneos e afastou a decadência, por entender que a configuração de fraude atrai a aplicação da regra do art. 173, I, do CTN.

Em resposta à decisão, a pessoa jurídica apresentou recurso voluntário, reiterando os mesmos pontos já trazidos na impugnação, exceto no que tange à compensação em duplicidade (valor já pago):

i) Decadência dos fatos geradores ocorridos entre 30/04/2017 e 16/06/2017: 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) Regularidade das aquisições 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), afirmando ainda que as mercadorias foram efetivamente recebidas e revendidas e que, na época da compra, os fornecedores não estavam declarados inidôneos;

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

iv) Necessidade de conversão do julgamento em diligência: Para esclarecer qualquer dúvida sobre a comprovação dos fatos.

De modo análogo, o sócio Sr. Antônio de Oliveira e Pinho apresentou recurso voluntário, reiterando integralmente as questões já suscitadas:

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

Por fim, a empresa apresentou petição requerendo a retirada do processo da pauta julgamento. No que importa, esse é o relato.

VOTO

Conselheiro Relator, **Renato Rodrigues Gomes.**

Admissibilidade dos Recursos Voluntários:

Os recursos voluntários foram interpostos tempestivamente e preenchem os demais requisitos para sua admissibilidade. Por isso, passo ao seu conhecimento.

Aproveito a oportunidade para indeferir o pedido de retirada do processo da pauta de julgamento, uma vez que a lide se apresenta suficientemente instruída e madura para julgamento. Os elementos constantes nos autos, tanto de ordem jurídica quanto fático-probatória, permitem a formação segura do meu convencimento, não havendo justificativa para o adiamento da apreciação.

Delimitação do objeto da lide:

Conforme relatado, o Auto de Infração lavrado tem por objeto a exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, decorrente de dois fundamentos principais: **i)** compensação indevida de saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL; e **ii)** glosa de custos lançados com base em aquisições fictícias de mercadorias, mediante utilização de notas fiscais emitidas por empresas de fachada.

No tocante ao item i), relativo à compensação indevida, a empresa optou por realizar o pagamento do tributo exigido, mantendo controvérsia restrita à multa qualificada aplicada. Assim, a controvérsia recursal limita-se aos seguintes pontos:

- i) A glosa de custos decorrente da alegada aquisição fictícia de mercadorias de empresas de fachada, com a correspondente exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, e a multa qualificada aplicada sobre essa infração;
- ii) A legalidade da multa qualificada de 150% incidente sobre a compensação indevida de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL; e
- iii) Inclusão do sócio administrador, Sr. Antônio de Oliveira e Pinho, no polo passivo da obrigação tributária, na condição de responsável solidário.

Delimitada a extensão dos recursos voluntários, passo ao exame de suas razões.

Preliminar | Conversão do julgamento em Diligência Fiscal:

Os Recorrentes alegam, em seus recursos, que a empresa autuada teria demonstrado empenho para atender todas as exigências da fiscalização, apresentando documentos, como 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. “c” – A inaplicabilidade da multa de ofício qualificada e a conversão do julgamento em diligência”, mas em nenhum momento explicam a real necessidade dessa diligência. Os recorrentes se limitam a apresentar o seguinte pleito:

- (iv) 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.

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.

Mas 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.

Por outro lado, **o simples requerimento de diligência, como formulado pelos Recorrentes, não assegura seu deferimento**. Caberia ao contribuinte justificar, de forma clara e objetiva, a necessidade da medida, indicando expressamente as dúvidas a serem sanadas e os elementos probatórios que pretende produzir ou esclarecer:

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.**

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 do crédito tributário referente ao período 30/04/2017 a 16/06/2017:

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, os Recorrentes sustentam, em seus respectivos recursos, a decadência dos fatos geradores ocorridos entre 30/04/2017 e 16/06/2017, 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 parte adversa de que se trata de responsabilidade de terceiros (seus fornecedores).

Por isso, **afasto a aplicação do prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do CTN, mantendo 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, relativamente aos fatos geradores ocorridos entre 30/04/2017 e 16/06/2017, é 1º de janeiro de 2018, nos termos do artigo 173, inciso I, do CTN. Assim, considerando o prazo quinquenal, a data limite para a constituição do crédito tributário seria 1º de janeiro de 2023. Como a intimação do auto de infração ocorreu em 17 de junho de 2022, concluo pela inexistência de decadência.

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

Em suas razões recursais, a 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.

Entendo que 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 a 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 50 (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”, 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.

Nesse sentido, destaco trecho do Termo de Encerramento Fiscal:

Se por um lado não foi possível rastrear a mercadoria, visto que não passavam pelas exportadoras e tampouco pelas distribuidoras de fachada, por outro foi possível rastrear os documentos fiscais. Abaixo, um exemplo concreto obtido da análise do fluxo da mercadoria “catchup bis 24x400G Predilecta” na nota fiscal. Na primeira tabela tem-se a nota fiscal de remessa para a exportadora e num segundo momento a nota fiscal de venda emitida pela noteira:

REMESSA INDUSTRIA x EXPORTADORA				VENDA NOTEIRA x VAREJO			
DATA	ORIGEM	EXPORTADORA	UNIDADES	DATA	NOTEIRA	DESTINO	UNIDADES
30/04/2016	PREDILECTA	BRASIMAR	1188	03/05/2016	DRIGÃO	CASAS GUANABARA	1188
21/06/2016	PREDILECTA	BRASIMAR	2772	23/06/2016	DRIGÃO	CASAS GUANABARA	2772
25/10/2016	PREDILECTA	PILATEX	4290	25/10/2016	DRIGÃO	CASAS GUANABARA	4752
26/10/2016	PREDILECTA	PILATEX	462				
30/10/2016	PREDILECTA	PILATEX	2772	01/01/2017	DRIGÃO	CASAS GUANABARA	2772

Nota-se que de forma quase instantânea as mercadorias saíam da empresa industrial para as “exportadoras” e apareciam nas Casas Guanabara.

Sem dúvida, é de se estranhar que a fiscalizada tenha deixado de adquirir alguns produtos diretamente do fabricante e passou a fazê-lo de uma empresa de fachada, inexistente. Pior e ainda mais absurdo quando se constata que os documentos fiscais de vendas das empresas de fachada para a fiscalizada apontem preços mais elevados que os preços praticados pelas industriais.

Ainda sobre o fornecimento do produto “catchup bis 24x400G Predilecta” anteriormente usado como exemplo, uma análise realizada nas aquisições das Casas Guanabara Comestíveis mostrou:

- De janeiro a março de 2016 está mercadoria foi fornecida diretamente à Casas Guanabara Comestíveis no total de 2.592 unidades de 24x400G.
- De maio a dezembro de 2016, esta mercadoria foi “fornecida” pela Drigão 1 no total de 16.236 unidades de 24x400G.

Estes eventos continuaram em 2017. O Guanabara substituiu as compras de catchup da empresa Predilecta, seu fornecedor, e passou a fazê-lo de uma empresa sem substância, inexistente de fato, pagando 20% mais caro. É inexplicável.

Trata-se de exemplo que ilustra, de forma clara, a inexistência de boa-fé por parte da empresa Guanabara no contexto do esquema fraudulento. Além de ser evidente que a mercadoria transitava, na prática, diretamente do industrial para a varejista - o que se explica pela natureza fictícia da empresa intermediária - **a fiscalização constatou que a autuada, “repentinamente”, deixou de adquirir o produto “catchup bis 24x400g” diretamente de seu**

fornecedor habitual, Predilecta (como fazia até o primeiro trimestre de 2016), passando a adquiri-lo, por meio da empresa de fachada Drigão 1, com acréscimo de 20% no preço unitário.

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.

A própria Predilecta Alimentos foi fiscalizada por remessas simuladas às exportadoras de fachada. Nessa apuração, confirmou-se a participação de Mario Rigo Moreira Júnior, procurador das contas bancárias da JC Comércio, Drigão e Vogue Square, além de constar como “vendedor” da Drigão 1, segundo ficha cadastral da própria Guanabara. Veja, nesse sentido, trecho do relatório fiscal:

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. Na fl. 78 do Termo de Encerramento Fiscal, a auditoria listou diversas mercadorias acobertadas por notas fiscais emitidas a favor da 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.

Registro ainda mencionar que a empresa Drigão 1 não foi localizada no endereço cadastral informado, tendo sido constatada a existência, no local, de outra empresa de fachada vinculada ao mesmo esquema fraudulento: For Free Importação e Exportação EIRELI (CNPJ: 34.406.642/0001-07).

Verificou-se ainda que a Drigão 1 está registrada em nome da Sra. Marcele Mangueira 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.

Já a empresa JC Comércio de Alimentos e Laticínios Eireli foi criada em 08/12/2015 e imediatamente passou a emitir notas fiscais para o esquema fraudulento. Não transmitiu GFIP, não possuía funcionários e foi declarada inapta em 2018, por omissão de declarações. Seu endereço fiscal é uma casa humilde sem nenhuma característica de empresa distribuidora de alimentos (fl. 30 do Termo de Encerramento Fiscal).

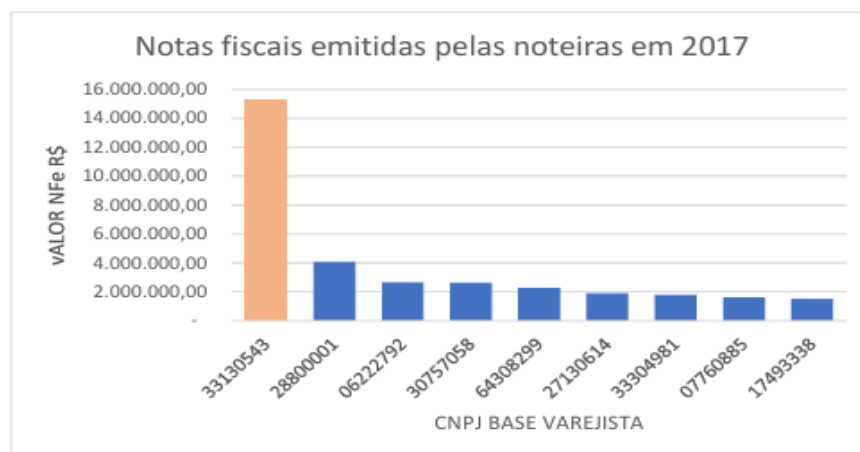
Destaco, ainda, que a fiscalização apurou, por meio do mapeamento do endereço MAC (Media Access Control), que as declarações fiscais de diferentes CNPJs de distribuidoras e exportadoras foram transmitidas a partir dos mesmos dispositivos, indicando o uso de apenas três equipamentos na operacionalização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

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

Além disso, a maior parte das notas fiscais emitidas por essas empresas de fachada eram para a Casas Guanabara (fl. 75 do Termo de Encerramento Fiscal). Só em 2017, foram cerca de 15 milhões de reais em notas fiscais para a autuada. Veja o relatório feito pela fiscalização:



A conexão entre a empresa atuada 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 inseridos no fluxo comercial.

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, foi inserido no circuito uma empresa distribuidora, responsável por emitir a nota fiscal fictícia, conferindo aparência de regularidade à entrada da mercadoria no estoque da atuada.

No entanto, como já afirmado as mercadorias eram enviadas diretamente da indústria à empresa atuada, 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 ter no mínimo 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 aproveitamento de créditos de PIS e Cofins pressupõe a efetividade da operação de aquisição e a incidência tributária na etapa anterior, condições que, conforme se extrai dos autos, não foram atendidas.

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 | 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 do 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:

O art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 define que o percentual da multa nos casos de lançamento de ofício será duplicado nos casos dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Isto posto, sobre as infrações abaixo constatou-se intuito fraudulento e foi aplicada a multa de 150%.

- Utilização de saldos de prejuízos e base negativa da CSLL em duplicidade, tendo em vista que escolheu compensar no lançamento tributário realizado em 2020, saldo de prejuízo e saldo de base negativa da CSLL que já havia utilizado em 2017, visto que lhe seria mais benéfico. Porém, mesmo após ciência para realizar a correção dos livros e, em decorrência, corrigir o valor indevidamente compensado com saldos de prejuízo/base de cálculo negativa da CSLL, inexistentes, não o fez com dolo.
- 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) Utilização em duplicidade de saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL; ii) Custos não comprovados decorrentes de aquisição fictícia de mercadorias de empresa de fachada.

Quanto ao primeiro ponto: De fato, concordo com o contribuinte no sentido de que não se configura fraude quanto à compensação em duplicidade de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL. A própria empresa, no curso da fiscalização, reconheceu o equívoco, evidenciando tratar-se de erro, destituído de qualquer indício de má-fé. Por essa razão, impõe-se o afastamento da multa qualificada aplicada relativamente a esse ponto.

Em relação ao segundo ponto: No que se refere às aquisições fictícias de mercadorias provenientes de empresas de fachada, a situação é diversa. Entendo que restou plenamente caracterizada a participação da empresa no esquema fraudulento detalhado nos autos, conforme capítulo anterior, o que justifica a aplicação da multa qualificada.

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. Contudo, em razão da superveniência da Lei nº 14.689/2023 - cuja retroatividade se impõe por

força do princípio da retroatividade benigna - este Conselheiro, de ofício, promove a redução da penalidade de 150% para 100%.

Mérito | Responsabilidade solidária do sócio administrador:

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.

No entendimento deste conselheiro, 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)** Indeferir o pedido de retirada do processo da pauta de julgamento, uma vez que a lide se apresenta suficientemente instruída e madura para julgamento;
- ii)** Negar o pedido de diligência formulado de forma genérica e sem os quesitos necessários
- iii)** Rejeitar a aplicação do prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do CTN, mantendo a contagem segundo a regra do inciso I do art. 173 do CTN, afastando a decadência arguida;
- iv)** Negar provimento aos recursos no tocante à tentativa de reconhecimento da regularidade das aquisições de mercadorias, cujos documentos fiscais foram emitidos por empresas inidôneas (“noteiras”);
- v)** Conceder parcial provimento aos recursos voluntários, para, reformando o acórdão recorrido, cancelar a multa qualificada aplicada em razão da compensação em duplicidade de saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa;

vi) Manter a multa qualificada aplicada em razão das aquisições fictícias de mercadorias provenientes de empresas de fachada (“noteiras”), procedendo, de ofício, à redução da penalidade de 150% para 100%, em virtude da superveniência da Lei nº 14.689/2023;

vii) Excluir a responsabilização do Sr. Antônio de Oliveira e Pinho pelo crédito tributário lançado, considerando que não ficou demonstrado a prática de ato praticado com excesso de poderes ou infração exigida pelo art. 135, III, do CTN.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes

Conselheiro Relator