



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



<b>PROCESSO</b>	<b>17227.720574/2023-41</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1201-007.194 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	26 de junho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CASAS GUANABARA COMESTÍVEIS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

**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.

**DESPEAS 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 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.

**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**

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: (i) por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, para, em razão da retroatividade benigna da Lei nº 14.689/2023, reduzir o percentual da multa qualificada para 100%, vencidos os Conselheiros Isabelle Resende Alves Rocha e Lucas Issa Halah, que, além da referida redução, também votaram pela limitação da glosa à parcela correspondente ao sobrepreço das aquisições, bem como pelo cancelamento do lançamento relativo ao IRRF e (ii) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário dos responsáveis solidários, para afastar a responsabilização.

*Assinado Digitalmente*

**Renato Rodrigues Gomes** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Jose Eduardo Genero Serra** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Ailton Neves da Silva (substituto[a]integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Jose Eduardo Genero Serra (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, no período de janeiro de 2018 a dezembro de 2020.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal constante dos autos, restaram apuradas diversas irregularidades, cujos principais pontos são os seguintes:

- i) Lançamento de IRPJ e CSLL em razão da glosa de despesas de publicidade não comprovadas;
- ii) Apuração de custos fictícios decorrentes de aquisições simuladas de mercadorias junto a empresas de fachada;
- iii) Insuficiência de recolhimento de PIS e COFINS nas aquisições de mercadorias para revenda;
- iv) Incidência de IRRF sobre pagamentos sem causa.

A fiscalização concluiu que os serviços de publicidade supostamente contratados das empresas Orion Planejamento, Infinity Contratações e Eventos e JJS Consultoria e Assessoria não foram efetivamente prestados. Apurou, ainda, que a Recorrente adquiriu mercadorias de empresas “noteiras” com o único propósito de registrar despesas e créditos fictícios.

Em face dos elementos apurados, a autoridade fiscal entendeu pela aplicação da multa qualificada de 150% e procedeu à inclusão, no polo passivo, dos Srs. Antônio de Oliveira, Albino Andrade de Pinho e Pinho, como responsáveis solidários pelo crédito tributário.

Cientificados da autuação, a empresa e seus responsáveis apresentaram impugnações nas quais afirmam que, ao longo de todo o Relatório Fiscal, não há qualquer elemento que os relacione ao alegado esquema fraudulento.

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

Houve quitação parcial do Auto de Infração relativo ao IRPJ e à CSLL, referente às glosas de despesas com a contratação de serviços de publicidade das empresas Orion Planejamento e Promoção de Eventos, Infinity Contratações e Eventos Eireli e JJS Consultoria e Assessoria Eireli.

Após a quitação parcial, o débito remanescente apresenta a seguinte composição:

Evento/Extinção	Principal	Multa vinculada
Valor Original	R\$ 34.552.040,50	R\$ 51.828.061,75
Extinto – Pagamento	R\$ 4.164.093,72	R\$ 6.246.148,10
<b>Saldo controle RFB</b>	<b>R\$ 26.223.843,06</b>	<b>R\$ 39.335.765,55</b>

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**

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 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.

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

Em se tratando de pagamentos 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 serviços), 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

A instância de origem concluiu que as provas apresentadas pela fiscalização são consistentes e evidenciam, de forma clara, a existência de um esquema fraudulento. Para o órgão, não seria plausível que a autuada desconhecesse ou não participasse da operação.

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.

Contra a decisão de primeira instância, a pessoa jurídica interpôs recurso voluntário, reiterando os mesmos argumentos já expostos na impugnação, nos seguintes termos:

i) **Impossibilidade de cobrança do IRRF:** Por ausência da hipótese de incidência prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95, quanto pela caracterização de *bis in idem* e pela vedação ao uso de tributo com finalidade sancionatória;

ii) **Regularidade da aquisição das mercadorias destinadas à revenda:** Afirmar que não pode ser responsabilizado por uma ação de terceiro, visto que agiu de boa-fé e não tinha conhecimento da inidoneidade das operações e notas fiscais elaboradas;

iii) **Impossibilidade de aplicação da multa qualificada (150%):** Sustenta que não restou comprovada qualquer conduta dolosa por parte da autuada, tornando injustificável a imposição da penalidade qualificada;

iv) **Necessidade de conversão do julgamento em diligência:** Com o objetivo de elucidar plenamente os fatos e afastar eventuais questionamentos sobre sua comprovação.

Os sócios administradores também interuseram recurso voluntário, reafirmando os argumentos da empresa e acrescentando fundamentos individualizados em suas defesas, especialmente no que se refere à responsabilidade tributária que lhes foi atribuída:

v) **Nulidade da decisão de primeira instância:** Em razão de sua natureza genérica e da omissão em enfrentar as provas apresentadas nos autos;

vi) **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:**

Os Recorrentes alegam que a decisão de primeira instância seria nula por ser genérica, sustentando que o órgão julgador deveria ter se manifestado expressamente sobre todos os pontos da impugnação. Essa omissão, segundo argumentam, teria cerceado 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 pelos Recorrentes, 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:**

---

Os Recorrentes também alegam, em seus recursos, que a empresa autuada 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. “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:

(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 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 do exposto, mantenho a decisão que indeferiu o pedido de diligência, por ter sido formulado de forma genérica e sem a indicação dos quesitos indispensáveis. Ademais, deixo de determinar sua realização de ofício, considerando que os documentos e elementos fáticos constantes nos autos são suficientes para o meu convencimento.

**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.

Destaco, a esse respeito, trecho do Termo de Encerramento Fiscal (e-Fl. 18.345):

Conclui-se que as remessas de papel toalha Yuri realizadas por Manikraft para as exportadoras de fachada foram convertidas em notas fiscais emitidas pelas distribuidoras noteiras Drigão e Vogue.

Ainda sobre as mercadorias Papel toalha Yuri 16x2 constatou-se que as remessas com fins específicos de exportação findaram-se em abril de 2020. Porém a Vogue Square e a Mamão continuaram a fornecer quantidades vultosas ao Guanabara, totalizando 49.680 fardos de 16x2 unidades. Neste período foram adquiridas pela Vogue 2.200 fardos, tendo como fornecedor a Mamão. As análises realizadas não permitiram identificar a origem destas mercadorias, tampouco se existiram. Teríamos a emissão de notas fiscais para o Guanabara de mais de 47.000 fardos “fantasmas” da mercadoria.

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 de 22% por unidade:

Com a exclusão dos valores recuperáveis, constata-se que o custo da mercadoria para o Guanabara nas notas fiscais da Vogue Square são 22% maiores que os custos das aquisições diretas do fabricante. Não há explicação. Assim como apontado para outras mercadorias e períodos, os preços pagos às distribuidoras de fachada, noteiras, são superiores aos preços que poderia obter na aquisição direta do fabricante. Por certo que esta prática fere qualquer regra de administração em compras. É imprescindível lembrar que a Vogue Square, usada neste esquema, não recolheu tributos.

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.

Cito o trecho da fiscalização que trata sobre isso (e-fl 18.357):

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 atuada poderia adquirir diretamente do fabricante, como fizeram outros varejistas (e-fl. 18.340).

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 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 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.

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.

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 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 autuada.

No entanto, como já afirmado 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 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 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 | Pagamento sem causa:**

---

A tese da Recorrente, segundo a qual os pagamentos foram efetivamente realizados e os respectivos destinatários identificados, não merece acolhimento. Conforme demonstrado nos autos, tanto as empresas indicadas como “revendedoras” quanto aquelas contratadas para “prestação de serviços de publicidade” são pessoas jurídicas de fachada, destituídas de capacidade operacional para a execução dos serviços ou fornecimento dos produtos que formalmente declaravam realizar.

No caso das vendas, restou comprovado que as mercadorias eram remetidas diretamente pela indústria, verdadeira fornecedora dos bens. Dessa forma, os pagamentos efetuados às denominadas “revendedoras” carecem de causa jurídica, uma vez que tais empresas, constituídas por interpostas pessoas, não participaram da operação real, o que inviabiliza a identificação segura da causa subjacente a esses desembolsos.

Idêntico raciocínio aplica-se às empresas apresentadas como prestadoras de serviços. Sendo tais empresas fictícias e as operações simuladas, os documentos apresentados - notas fiscais, comprovantes e registros de recebimento - não constituem justificativa válida para os pagamentos realizados, servindo apenas como instrumentos utilizados na concretização da fraude.

A Impugnante também argumenta que a aplicação simultânea do art. 61, §1º, da Lei nº 8.981/95 e a glosa de despesas para fins de apuração do IRPJ configuraria indevida duplicidade de tributação, por incidir sobre os mesmos fatos.

O argumento, embora bem articulado, não se sustenta juridicamente. O IRRF é exigido na condição de responsável por dever instrumental, enquanto o IRPJ e a CSLL são exigidos na condição de contribuinte por obrigação principal. Cuida-se, pois, de obrigações distintas, com naturezas jurídicas próprias e não cumulativas entre si.

Nesse sentido, cito o Acórdão nº 1301-007.532, de relatoria do Conselheiro lagaro Jung Martins, que reforça o entendimento quanto à distinção entre as hipóteses de incidência do IRRF e do IRPJ/CSLL:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006 PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. PAGAMENTOS SEM CAUSA. Está sujeito a incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado por pessoa jurídica a terceiros e a beneficiário não identificado, contabilizados ou não, assim como quando não for comprovada a operação ou a sua causa. [...] CONCOMITÂNCIA DE INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS E DO IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA. **Por decorrerem de hipóteses legais distintas, é lícita a exigência do IRRF em razão da comprovação de pagamento sem causa e do IRPJ e da CSLL quando demonstrado a desnecessidade da despesa. Se o sujeito passivo efetua pagamento por serviço e o deduz na apuração dos lucros tributáveis, mas não prova a efetiva prestação, pelo contrário, declara que os pagamentos não se destinam a quem emitiu as notas fiscais, deve ser objeto de glosa do IRPJ e da CSLL os valores registrados como despesa. O IRRF sobre os pagamentos é exigido na condição de responsável e o IRPJ e a CSLL na condição de contribuinte.**

Portanto, não se trata de duplicidade de cobrança, mas de obrigações distintas, com fundamentos e fatos geradores próprios: a glosa das despesas visa corrigir o lucro tributável e o IRRF busca alcançar pagamentos sem causa ou sem identificação do real beneficiário.

Por fim, afasta-se o argumento de que o tributo estaria sendo utilizado como forma de sanção. Essa confusão somente ocorre quando a ilicitude contamina o critério material da hipótese de incidência ou quando o critério quantitativo é majorado em razão da infração. No caso, trata-se do descumprimento de obrigação acessória: reter e repassar o imposto incidente sobre pagamentos sem causa justificada.

Dessa forma, trata-se da aplicação regular da norma tributária, incidindo sobre fato jurídico típico e previsto expressamente no art. 61, §1º, da Lei nº 8.981/1995.

---

#### **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) Fraude na aquisição de notas fiscais de empresas inexistentes de fato

Como anteriormente listado neste relatório é caracterizada a fraude do Guanabara ao participar do esquema fraudulento de aquisição de mercadorias de empresas inexistentes de fato vinculadas à Mario Rigo Moreira Junior. Os sobrepreços pagos; a substituição da empresa fornecedora por outra, do mesmo esquema na medida que as anteriores tinham impedimento cadastral; a falta de comprovação documental das negociações; a falta de identificação que as empresas não existiam de fato, e por fim, sua posição de destaque como destinatária das empresas inexistentes (noteiras) que pertenciam ao grupo fraudador. Não era possível ao Guanabara alegar comprador de boa-fé. Este esquema lesava os cofres públicos pela total ausência de recolhimento pelas noteiras, que de fato nada vendiam, além das notas fiscais, tendo por outro lado, o creditamento nas aquisições com reflexo na apuração do PIS/COFINS e nos custos da mercadoria vendida. A fraude identificada provocou a qualificação da multa nos lançamentos reflexos do PIS/COFINS e IRRF, além do IRPJ e CSLL.

b) Fraude na contratação de serviços de publicidade

A fiscalizada contabilizou despesas de publicidade junto à Infinity Contratações e Eventos Eireli EPP, JJS Consultoria e Assessoria Eireli, Orion Planejamento e Promoções de Eventos Eireli. Conforme informado neste relatório os indícios mostraram se tratar de empresas “de prateleira”, vinculadas entre si através de um mesmo telefone, sem qualquer capacidade operacional para prestação dos serviços.

Como se pode perceber, além de ter indicado que se trata de fraude, especificou as condutas da empresa, são elas: i) Fraude na aquisição de notas fiscais de empresas inexistentes de fato ii) Fraude na contratação de serviços de publicidade.

Tanto as denominadas “exportadoras” quanto as “revendedoras” revelaram-se empresas de fachada, constituídas em nome de interpostas pessoas, sem quadro funcional, descumpridoras das obrigações fiscais acessórias e sem recolhimento de tributos. Além disso, careciam de estrutura mínima — operacional, logística e física — compatível com as atividades que formalmente declaravam exercer, restando evidente a prática de conduta fraudulenta.

Constatou-se, igualmente, a ocorrência de um esquema fraudulento reiterado envolvendo as empresas prestadoras de serviços Barbcar Automóveis (anteriormente Orion Planejamento), JJS Consultoria e Infinity Contratações e Eventos.

Os principais indícios de fraude, individualizados por empresa, são os seguintes:

Empresas	Principais Indícios
Barbcar Automóveis (antiga Orion Planejamento)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Não comprovou serviços, mesmo após intimação.</li> <li>- Único cliente: Guanabara.</li> <li>- Sem despesas, empregados ou terceirizados.</li> <li>- Emitiu R\$ 1,2 milhão em notas em menos de 30 dias.</li> </ul>
JJS Consultoria	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Todas as 171 notas emitidas exclusivamente ao Guanabara.</li> <li>- Declarada inapta por não transmitir declarações fiscais.</li> <li>- Único rendimento à sócia, que atuava como cabeleireira.</li> <li>- Sem empregados ou subcontratações.</li> <li>- Balancete sem despesas.</li> </ul>
Infinity Contratações e Eventos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Emissão de notas quase exclusiva para o Guanabara.</li> <li>- Sem registro de empregados.</li> <li>- Rendimentos concentrados na sócia.</li> <li>- Não localizada em diligência.</li> <li>- Sem estrutura ou atividade operacional.</li> </ul>

Pelas provas apresentadas pela fiscalização, a participação da empresa na fraude é inegável. E o mais grave, contudo, 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. Contudo, 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.

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 e Albino Andrade de Pinho praticaram 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 e pelo Sr. Albino Andrade de Pinho.

Como não há evidências diretas de que o Sr. Antônio de Oliveira e Pinho e o Sr. Albino Andrade de Pinho tenham 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');
- iv)** Negar provimento aos recursos quanto ao pedido de cancelamento do lançamento de IRRF decorrente de pagamento sem causa;
- v)** 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.
- vi)** Excluir a responsabilização do Sr. Antônio de Oliveira e Pinho e Sr. Albino Andrade de 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