



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.721152/2021-21
ACÓRDÃO	1201-007.238 – 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: 2016

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA.

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

AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS NÃO COMPROVADAS. FRAUDE FISCAL.

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

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE DEMONSTRADA. CABIMENTO.

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

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO.

Indefere-se o pedido de diligência quando não atendidos os requisitos legais para sua formulação, quando ausente justificativa concreta para sua necessidade ou quando os autos já contêm elementos suficientes à formação do convencimento do julgador.

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO ADMINISTRADOR.

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

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes – Relator

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Presidente

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

RELATÓRIO

A presente controvérsia decorre de fiscalização realizada pela Receita Federal do Brasil, que visou apurar o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS pela empresa Casas Guanabara Comestíveis Ltda, no ano-calendário de 2016.

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

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

Por tudo isso, a agente fiscal concluiu que se trata de empresas de fachada - comumente denominadas "noteiras" - constituídas unicamente para viabilizar operações simuladas ou artificiosas. Acerca da matéria, transcrevo, a seguir, trecho do relatório fiscal:

O fato é que diversas exportadoras, bem como várias distribuidoras, fornecedoras do Guanabara, apresentavam características de empresas inexistentes de fato. A maior parte destas empresas não transmitiu as declarações obrigatórias, não foi localizada em seu endereço cadastral, não possuía quadro de funcionários compatível com a atividade. Estas são características de empresas de fachada, "noteiras", usadas para abrigar e disfarçar transações ilícitas ou artificiosas.

Registre-se que dentre os fabricantes que fizeram as remessas, a maior parte era fornecedor da Guanabara. Assim, as mercadorias saíam dos fabricantes e chegavam às gôndolas dos varejistas, dentre eles, em volumes expressivos, a Guanabara.

O fluxo documental x fluxo da mercadoria

As "exportadoras" citadas eram empresas de fachada, visto que se encontravam em nome de interpostas pessoas, não apresentavam quadro de funcionários, não transmitiam declarações obrigatórias à Receita Federal do Brasil e não recolhiam tributos, Brasimar, Pilatex, Hatalanta, Habsolut e Danúbio não foram localizadas em seus endereços cadastrais. A Aliança, assim como Pilatex e Brasimar, tinha endereço em salas em edifícios comerciais, onde era impossível o manuseio e estocagem de mercadorias. A Habsolut, como demonstrado, tinha endereço em um terreno baldio. Os indicativos é que as demais empresas também não existiam em seu endereço cadastral.

Estas empresas não tinham como receber as mercadorias das remessas com fins específicos de exportação. Durante procedimentos fiscais em outras empresas industriais que remeteram mercadorias, constatou-se em alguns casos que mercadorias remetidas pelas empresas industriais eram entregues na BR Transportadora do Rio, à época, em nome de Mário Rigo Moreira Júnior e Rodrigo Short. Como as mercadorias jamais foram exportadas, conclui-se, destes casos, que da BR Transportadora do Rio as mercadorias seguiriam para o varejo, porém, não eram vendidas pelas empresas que emitiram as notas fiscais. Outras transportadoras/locais foram identificadas como destino das mercadorias.

De forma resumida, a operação fraudulenta seguia um padrão bastante característico: os fabricantes remetiam mercadorias para empresas exportadoras, que, apesar de formalmente se apresentarem como tal, não realizavam a exportação dos produtos. Esses bens, na verdade, eram direcionados ao mercado interno por meio de distribuidoras de fachada - as chamadas “noteiras”.

Concluída a ação fiscal, a autoridade lavrou Auto de Infração para exigir IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, tendo em vista duas constatações principais: i) A ausência de comprovação das despesas referentes à aquisição de madeirite; e ii) A constatação de custos simulados, oriundos de aquisições fictícias realizadas junto às empresas de fachada, que não detinham capacidade operacional, estrutural ou econômica para fornecer as mercadorias indicadas nas notas fiscais.

A autoridade fiscal entendeu pela aplicação da multa qualificada de 150% em ambos os casos, por entender configurado o dolo da empresa nas práticas fraudulentas constatadas. No que se refere, especialmente, às aquisições fictícias de mercadorias, tal conduta também fundamentou a responsabilização solidária do sócio administrador, Sr. Antônio de Oliveira e Pinho, pelos créditos tributários objeto do lançamento.

Cientificadas da autuação, tanto a empresa quanto o sócio administrador apresentaram impugnações, rejeitadas pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Fortaleza/CE. Transcrevo, abaixo, a ementa do acórdão proferido:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA.

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

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

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

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

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

Será aplicada multa de ofício no importe de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. A multa será qualificada nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

DILIGÊNCIA.

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

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

O órgão de julgamento de primeira instância concluiu que as provas colacionadas pela fiscalização seriam robustas e evidenciam, de maneira clara, a existência de um esquema fraudulento, do qual não seria possível à atuada alegar desconhecimento ou ausência de participação. Observou, ainda, que a recorrente se beneficiou economicamente desse esquema, reduzindo indevidamente sua base de cálculo de IRPJ e CSLL, mediante a utilização de notas fiscais inidôneas, bem como se apropriando de créditos de PIS e COFINS.

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

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

- i) **Decadência dos fatos geradores ocorridos nos 3 primeiros trimestres de 2016:** O auto foi formalizado passados mais de 5 (cinco) anos de suas ocorrências: sustenta que prazo decadencial deve ser contado pela regra do art. 150, §4º do CTN e não pelo art. 173, I do CTN, pois, no seu entender, não haveria comprovação de fraude;
- ii) **Necessidade das despesas com aquisição de madeirite:** Foram devidamente contratadas e pagas, sendo integrantes do custo total dos serviços de publicidade contratados para as campanhas publicitárias de 2016, sendo, portanto, uma despesa necessária;

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

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

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

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

vi) **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.

Preliminar | Conversão do julgamento em Diligência Fiscal:

Os Recorrentes alegam, em seus recursos, que a empresa atuada 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:

(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.

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 com fatos geradores ocorridos até 07/12/2016:

A empresa Recorrente alega que foi intimada do Auto de Infração em 08 de dezembro de 2021, o qual teria por objeto, entre outros, fatos geradores ocorridos nos três primeiros trimestres de 2016. Sustenta, assim, que, aplicando-se a regra decadencial prevista no § 4º do art. 150 do CTN, esses créditos tributários estariam atingidos pela decadência.

Alega, ainda, que a fiscalização não logrou êxito em comprovar a existência de dolo por parte da empresa que pudesse caracterizar fraude. Diante disso, sustenta que deve prevalecer, no presente caso, a regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, e não aquela do art. 173, inciso I, sob o argumento de que houve a declaração dos débitos com o recolhimento parcial, situação que, segundo defende, justificaria a adoção da contagem de prazo mais favorável ao contribuinte.

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 de 01/01/2016 até 07/12/2016, sob o fundamento de que não teria sido configurada fraude e, por isso, se aplicaria a regra do art. 150, §4º do CTN.

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

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

No caso concreto, o marco inicial do prazo decadencial para os fatos geradores ocorridos no período de 2016 se projeta para 01/01/2017. Assim, considerando o prazo quinquenal, a data limite para a constituição do crédito seria 31/12/2021. Tendo em vista que a intimação do auto de infração se deu em 08 de dezembro de 2021, **não há o que se falar em decadência.**

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

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

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

Outro aspecto que reforçaria a ausência de lastro nas transações é que os pagamentos foram direcionados exclusivamente à empresa Bela Vista, sem qualquer repasse direto aos diversos fornecedores mencionados. Some-se a isso o fato de que a comprovação do efetivo recebimento do material foi feita por meio de simples recibos, sem qualquer formalização fiscal mínima, ausentes dados essenciais, como o CNPJ dos supostos emissores, o que impede aferir a autenticidade e a veracidade da operação.

Em face do cenário apurado, a fiscalização concluiu pela inexistência de comprovação idônea quanto à efetiva aquisição do madeirite, tendo em vista, de um lado, a ausência de registros contábeis e fiscais da entrada do material, e, de outro, a falta de demonstração dos pagamentos aos fornecedores indicados.

Por seu turno, a contribuinte defende que as despesas decorreram de proposta comercial válida e foram regularmente executadas no período fiscalizado. Entretanto, tal argumento não foi acompanhado de documentação hábil que afastasse as inconsistências apuradas.

A tese defensiva da contribuinte, segundo a qual a grande quantidade de madeirite adquirida teria como finalidade a construção de outdoors — supostamente refeitos a cada campanha — revela-se inverossímil diante das provas constantes dos autos. Não há qualquer documentação que comprove a existência material dessas estruturas nem evidência da realização das campanhas publicitárias alegadas, o que enfraquece substancialmente a justificativa apresentada.

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

A Recorrente defende que os materiais utilizados - madeirite - foram adquiridos pela própria prestadora dos serviços, não se destinando, portanto, à incorporação no seu ativo imobilizado. Afirma, ainda, que contratou a empresa Bela Vista para prestação de serviços publicitários, os quais incluiriam a veiculação de sua marca em *outdoors* distribuídos por todo o Estado do Rio de Janeiro.

Os pagamentos, segundo relata, foram realizados por meio do desconto de cheques emitidos em favor da referida empresa, como forma de quitação do contrato de publicidade de forma global, já incluindo o fornecimento de materiais. A dinâmica das operações teria se desenvolvido da seguinte maneira:

(e-FLS. 921-923)

VENDEDORA DO MADEIRITE	NOTA FISCAL	VALOR	DESTINATÁRIA DO MADEIRITE
COMÉRCIO DE MADEIRAS EDFV	48	32.610,65	CASA GUANABARA (RECORRENTE)

EMPRESA EMITENTE	CHEQUE	VALOR	EMPRESA DESTINATÁRIA
CASA GUANABARA (RECORRENTE)	DG-068127	32.610,65	BELA VISTA MIDIA EXTERIOR LTDA

REMETENTE DO MADEIRITE	DOCUMENTO	VALOR	DESTINATÁRIA DO MADEIRITE
COMÉRCIO DE MADEIRAS EDFV	XX	32.610,65	BELA VISTA MIDIA EXTERIOR LTDA

Em resumo, a Recorrente pagava pelo serviço de publicidade e pelo material de sua veiculação, em tese, de propriedade da prestadora do serviço, a empresa Bela Vista. Neste ponto cabe trazer algumas conceituações do Decreto nº 57.690/1966, sobre os agentes na atividade de publicidade e propaganda:

Agência de Propaganda:

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

Anunciante:

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

Veículo de Divulgação:

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

Pelas circunstâncias descritas, resta claro que a Recorrente assumiu a posição de anunciante, enquanto a empresa Bela Vista figurou como agência de propaganda. No entanto, o que se observa, de forma atípica, é a inexistência do veículo de divulgação na relação formal, ou seja, daquele ente que, no mercado publicitário, é responsável pela efetiva veiculação da propaganda.

Embora o veículo de divulgação se refira ao meio pelo qual a mensagem publicitária é transmitida, na prática, esse papel costuma ser exercido por um terceiro - um agente específico na relação comercial cuja função é viabilizar a difusão da mensagem, seja por meio visual, sonoro, audiovisual ou outro canal de comunicação.

Logo, se a empresa Bela Vista fosse, de fato, proprietária dos *outdoors*, a comprovação da existência material desses bens - e não apenas documental - seria tarefa simples para a recorrente. Ressalte-se que não se trata de volume irrelevante, mas de quantidade expressiva de madeirite, suficiente, segundo estimativas, para cobrir 20 estádios do Maracanã.

De outra perspectiva, se os *outdoors* pertencessem, de fato, a terceiros, seria natural que a dinâmica econômico-financeira da operação se refletisse documentalmente, por

meio da emissão de nota fiscal relativa à locação ou cessão do espaço publicitário, bem como dos documentos vinculados à criação e veiculação do conteúdo, a cargo da empresa Bela Vista.

A ausência de elementos que normalmente seriam esperados em uma operação regular enfraquece substancialmente a versão apresentada pela Recorrente, cuja existência, ao que tudo indica, limita-se ao papel. Tal conclusão é reforçada pelo fato de que a empresa Bela Vista Mídia Exterior, inscrita no CNPJ nº 13.426.099/0001-30, foi declarada inapta em 2021, em razão da reiterada omissão no envio de declarações obrigatórias.

A Recorrente informa que a empresa Bela Vista realizou os serviços de publicidade pelo período de 156 dias, no ano de 2016. A partir da documentação acostada (e-fls. 872-876), é possível sintetizar as campanhas publicitárias contratadas nesse período, conforme quadro abaixo:

CAMPANHA	PERÍODO	DIAS
ANIVERSÁRIO	17/10 A 31/10	15
	31/10 A 14/11	15
NATAL	28/11 A 12/12	15
ANO NOVO	12/12 A 02/01	22
ARRAIÁ	12/06 A 26/06	15
	26/06 A 10/07	15
OLIMPÍADAS	11/07 A 24/07	14
LIMPEZA	02/05 A 16/05	15
	16/05 A 30/05	15
BELEZA	08/08 A 22/08	15

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

- A Recorrente adquiriu os madeirites em nome próprio, ainda que tenha emitido cheques para a empresa Bela vista, tornando-os um de seus ativos;
- Aquisição do madeirite como despesa vinculada aos serviços de publicidade realizados pela Bela Vista, mas de propriedade desta.

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

A defesa da Recorrente apoia-se no segundo cenário, segundo o qual a compra do madeirite teria sido feita pela empresa Bela Vista, enquanto a atuada arcou com o pagamento

desses materiais, classificando-os como despesas publicitárias necessárias à sua atividade mercantil.

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

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

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

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

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

PRINCÍPIO DA ENTIDADE. DESPESAS DE TERCEIROS. GLOSA. À luz dos arts. 251 e 299 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) e do princípio da entidade, a despesa pertencente a contribuinte diverso não preenche os requisitos de dedutibilidade e deve ser glosada; trata-se de liberalidade. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2002 MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Matéria preclusa.

1201-004.889 | 10680.007856/2006-51, Órgão: CARF. Relator: Efigênio de Freitas Júnior. Julgado em 15/06/2021, Publicado em 06/07/2021.

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

Mérito | 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 (e-Fl. 8.224):

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 esta 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 Casas 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 atuada, "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 atuada de que a alteração no fornecedor teria ocorrido por "questão puramente comercial", conforme Resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 07 (e-Fl. 8.225).

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:

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. 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.

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

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

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

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

Cabe ainda menciona que a empresa Drigão 1, uma das fornecedoras indicadas no relatório fiscal, 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. 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 em 2016, 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 (e-Fls. 8.201-8.202).

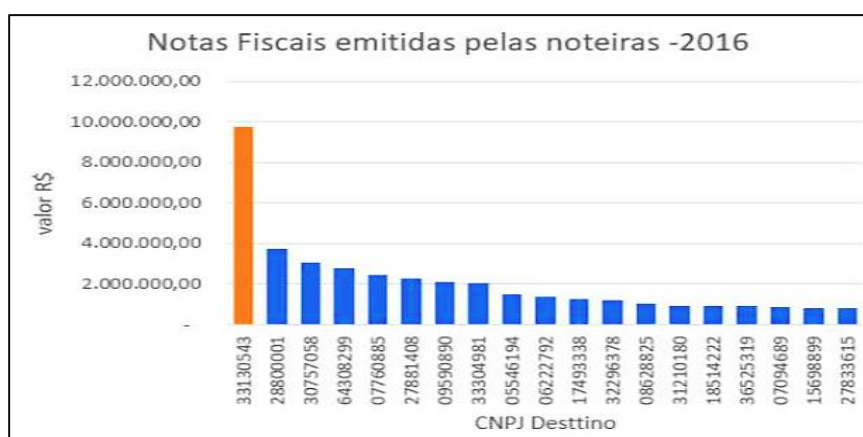
Destaco, ainda, que a fiscalização apurou, por meio do mapeamento do endereço MAC (Media Access Control), que as declarações fiscais de diferentes CNPJs de distribuidoras e exportadoras foram transmitidas a partir dos mesmos dispositivos, indicando o uso de apenas três equipamentos na operacionalização 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 atuada que era “de fachada”, a fiscalização trouxe mais de 10 exemplos de fornecedores da atuada 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 atuada, 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 (e-Fls. 8.239). Só em 2016, foram cerca de quase 10 milhões de reais em notas fiscais para a atuada. Colaciono 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 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 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. Acrescente-se, ainda, que não se admite a aplicação do conceito de insumo às atividades comerciais, conforme entendimento consolidado no âmbito administrativo e judicial:

Acórdão 3201-012.020: PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL. INEXISTÊNCIA Para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

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 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 (e-Fl. 8.282):

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%.

- Despesas não comprovadas com compras de madeirite (item 3.2). A fiscalizada contabilizou despesas inexistentes, baseadas em notas fiscais ideologicamente falsas, visto que o Guanabara não adquiriu o madeirite contabilizado. Em resposta à fiscalização, apresentou informações falsas informando que se tratava da construção de outdoors para o Guanabara, buscando ludibriar a fiscalização.
- 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) despesas não comprovadas com compras de madeirite ii) custos não comprovados decorrentes de aquisição fictícia de mercadorias de empresa de fachada.

A participação da empresa na fraude é inegável, e isso fica evidente por diversos fatores. Na aquisição desproporcional de madeirite – material suficiente para cobrir uma área equivalente a 20 campos de futebol do tamanho do Maracanã e no seu envolvimento no clássico esquema de intermediação fictícia, orquestrado por empresas "noteiras".

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, 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 ponto em que se busca o reconhecimento da regularidade das aquisições de mercadorias lastreadas em documentos fiscais emitidos por empresas inidôneas ('noteiras'), bem como das despesas relativas à suposta aquisição de madeirite, cuja efetiva realização não restou comprovada nos autos;
- v)** Manter a multa qualificada aplicada em razão das aquisições fictícias de mercadorias provenientes de empresas de fachada, procedendo, de ofício, 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 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