



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19515.003472/2003-01
Recurso nº 500.923
Resolução nº **1401-000.105 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 20 de outubro de 2011
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligências, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva (Presidente), Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Mauricio Pereira Faro, Antonio Bezerra Neto, Eduardo Martins Neiva Monteiro, Fernando Luiz Gomes de Mattos e Meigan Sack Rodrigues.

RELATÓRIO:

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 03-28.673, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Brasília/DF, que manteve integralmente o lançamento efetuado.

Por medida de economia e celeridade processual adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ:

Tratam os autos de lançamentos de IRPJ e reflexo de CSLL, consubstanciados nos autos- de -infração às fl. 148/178, referentes aos fatos geradores ocorridos nos anos calendário 1999/2001, com crédito tributário total de R\$ 4.401.941,72, bem assim de lançamento de IRRF, consubstanciado no auto de infração às fl. 2.552/2.580, referente aos fatos geradores ocorridos nos mesmos anos antes referidos, com crédito tributário de R\$ 5.903.226,86, o qual foi inicialmente formalizado em autos apartados, no processo nº 19515.003645/2003-83, que foi posteriormente juntado ao presente processo, às fl. 2.528/2750, conforme Termo de Juntada à fl. 2.751, em cumprimento de despacho de diligência desta DRJ/Brasília/DF às fl. 2.523/2.527. Sendo originariamente a competência para julgamento da DRJ/SPOI, a mesma foi transferida para esta DRJ/BrasíliaJDF em atendimento ao disposto na Portaria SRF nº 161/2007.

Consoante Termo de Verificação Fiscal (TVF) anexo aos autos de infração de IRPJ e reflexo de CSLL, às fl. 135/147, os lançamentos decorreram de glosa de custos em função da falta de comprovação dos mesmos.

Intimado a apresentar as notas fiscais e os respectivos comprovantes de pagamentos, bem assim a comprovar a efetiva entrada das mercadorias em seu estabelecimento, relativamente aos fornecedores EB — Trade Com. Imp. Expl. Ltda, Amaral & Amaral Ltda, Havohai Comercial Ltda, M. M. Manoel Muela Filho, Fábio Henrique Leonardo, C. M. Jundiá Usinagem Ltda, Coml. Assunção Beb. Gêneros Aliment. Ltda e Maranatha Imp. Exp. Com. Rep. Ltda, todos considerados não habilitados pelo Fazenda do Estado e inaptos pela Receita Federal do Brasil, bem assim relativamente ao fornecedor Marupiara Com. Beb. Ltda, o contribuinte apresentou as notas fiscais de compras (com algumas exceções), os comprovantes de pagamentos, porém deixou de evidenciar a efetiva entrada de mercadorias no seu estabelecimento. As fl. 137/143 foram elaboradas planilhas para cada empresa antes mencionada, com indicação da nota fiscal (quando apresentada) e da data do pagamento.

A autoridade fiscal ressaltou o disposto no art. 82 da Lei no. 9.430/96, que exige a comprovação do recebimento das mercadorias no caso do utilização de documentos emitidos por pessoas jurídicas consideradas inaptas. Além disso, considerou que, devido ao fato do contribuinte ter registrado em sua contabilidade notas fiscais de entrada, caberia a este comprovar, tais registros com a apresentação de notas idôneas, bem assim comprovar a efetividade da operação de compra.

Entendeu que, para a comprovação do efetivo recebimento das mercadorias poderiam ter sido apresentados documentos que são gerados nas entradas de mercadorias, tais como conhecimento de transporte, controle de entrada no almoxarifado, requisições do almoxarifado etc.. Contudo, conforme dito, nenhum documento desse naipe foi apresentado. Diante disso, vez que as operações não foram comprovadas a autoridade fiscal glosou a dedução dos custos respectivos.

Além do dispositivo legal mencionado, o enquadramento legal abrangeu os arts. 249, I; 251, caput e parágrafo único, e 300 do RIR/99; e o art. 61, parágrafo 1o, da Lei no 8.981/95.

Cientificado dos lançamentos em 22/10/2003; o sujeito passivo apresentou a impugnação às fls. 180/200, em 20/11/2003, acostada dos documentos às fls. 201/2514, cujo teor do resumo a seguir:

• *Nulidade do auto de infração — A conjugação do disposto nos incisos III e IV do art. 10 e no inciso II do art. 59 do Decreto no. 70.235/72 (PAF), evidencia que o auto de infração tem que apresentar uma imputação fática em consonância com a norma legal afirmada como infringida, sob pena de nulidade por cerceamento do direito de defesa. No caso, o auto de infração invoca o art. 82, caput, da Lei no. 9.430/96 contra a impugnante, o que não poderia, vez que a declaração de inaptidão ocorreu após a realização da compra. Tal entendimento está presente em decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Então, o auto de infração deveria documentar e relatar a data da publicação oficial do ato administrativo de declaração de inaptidão da empresa vendedora, o que não ocorreu. A omissão de tal informação provoca cerceamento do direito de defesa e dificulta o exercício do contraditório, pois não explicita se a compra foi posterior ou anterior à data de publicação do ato administrativo;*

• *Da comprovação documental de que as compras ocorreram antes da inaptidão, em parte, e na outra parte, de que ocorreram de empresas ativas e não inaptas - a declaração de inaptidão da empresa vendedora somente produz efeitos depois da publicação do ato competente de âmbito federal, não podendo ser invocada a situação cadastral estadual de "não habilitação".*

As nove empresas mencionadas no auto de infração estavam com sua inscrição no CNPJ ativa ou tiveram inaptidão declarada depois das compras, consoante comprovantes em anexo ("comprovantes de inscrição e de situação cadastral", às fls. 2506/2514). As datas das aquisições, mencionadas no próprio TVF em confrontação com a situação cadastral, demonstram que inexistia qualquer restrição em relação a todas as empresas. Não incide, portanto, nem em tese, no caso, o caput do art. 82 da Lei no. 9.430/96. Estando documentada a insubsistência do- autos o mesmo deve ser julgado improcedente;

• *Da demonstração da ocorrência do recebimento das mercadorias – a pequena quantidade de compras invocadas no auto de infração, se comparada ao seu volume total de compras, cujos pagamentos foram comprovados (fato reconhecido no auto de infração), já é prova contundente da boa-fé da impugnante e da inexistência de infração. No seu caso, quando recebe as mercadorias compradas, estas são imediatamente informatizadas no controle analítico de entrada, que é individualizado por item, de mercadoria. Igualmente ocorre com referência a cada saída. Diante disso não há como serem exigidos documentos tais como controle de entrada no almoxarifado, requisições do almoxarifado, etc. Além disso, consoante notas fiscais de compra apresentadas, o transporte de mercadoria ficou por conta dos vendedores, não havendo a produção de documento para o comprador e, por conseguinte, não é possível exigir da impugnante o*

conhecimento de transporte, por ter este ficado sob a responsabilidade do vendedor. Das poucas notas fiscais de compra não apresentadas, conseguiu localizar a maior parte, trazendo-as em anexo (fl.2.307/2.445). Todas as notas fiscais de compra no auto de infração foram lançadas no Livro de Registro de Entrada de Mercadorias. Acontece que livro referente ao período de março de 1999 a fevereiro de 2001 está, atualmente, em poder do fisco estadual (fl. 2446/2447). Entretanto, com referência ao período restante que pertine a este procedimento, apresenta cópias em anexo (fl. 2.448/2.505). As notas fiscais de compra contêm carimbos e anotações do setor de recebimento da mesma, demonstrando que houve a entrada das mercadorias na empresa. Com referência a cada tipo de mercadoria, dentre aquelas compradas, constantes das notas fiscais mencionadas no auto de infração, apresenta, em anexo, planilha contendo um extrato da movimentação (entradas e saídas), abrangendo um período temporal que engloba as aquisições em questão. Com isto (extrato de controle de estoque de mercadorias, abrangendo entradas e saídas) demonstra-se que todas as mercadorias descritas nas notas deram entrada efetivamente no estabelecimento da impugnante, ou seja, foram efetivamente recebidas. Junta em anexo, por amostragem, cópia de notas fiscais da impugnante referente à venda das mercadorias a seus clientes através do estabelecimento matriz (os extratos de controle, notas de saída por amostragem e registros de saída estão às fl. 270/1328 e 1329/2300). Se as mesmas foram vendidas a clientes ou transferidas a outros estabelecimentos da impugnante, é porque nele deram entrada, isto é, foram recebidas anteriormente de seus fornecedores. Tudo isso é prova contundente de que não ocorreu a irregularidade apontada, ou seja, está demonstrado que efetuou o pagamento do preço respectivo das mercadorias e as recebeu em seu estabelecimento matriz, não incidindo no art. 82 da Lei no. 9.430/96;

- *Requer a produção de todas as provas permitidas em lei, incluindo a juntada de outros documentos.*

Conforme mencionado no início deste relatório, além dos lançamentos de IRPJ e de CSLL, foi lavrado auto de infração de IRRF decorrente dos mesmos elementos de prova e da infração capitulada no art. 61 da Lei no. 8.981/95, que determina a incidência de imposto na fonte na falta de comprovação da causa de pagamentos efetuados a terceiros. Na espécie, a autoridade fiscal considerou que o sujeito passivo não comprovou que pagamentos efetuados referiram-se, efetivamente, a compras de mercadorias, consoante descrição dos fatos detalhada no TVE às fl. 2537/2551.

Cientificado deste lançamento na mesma data do de IRPJ, o contribuinte apresentou impugnação em 20/11/2003, às fl. 2.582/2.597, instruída com os documentos às fl. 2.598/2.732, cujo teor resumo a seguir:

- *Acessoriedade do auto de infração - vez que o -auto de infração ora impugnada é acessório do auto de IRPJ, sendo seu reflexo, requer, preliminarmente, que fique suspenso este procedimento . até a decisão daquele auto principal, extinguindo-se este, de plano, em caso de improcedência e ou extinção do principal, ou seja, que seja*

determinada a reunião dos procedimentos, para tramitação conjunta e decisão simultânea na fase própria;

- *Ilegitimidade passiva - a fonte pagadora tem responsabilidade apenas juridicamente indireta, subsidiária, não podendo ser tida como sujeito passivo a que se refere o parágrafo único do art. 121 do CTN;*

- *No mérito, invoca tudo o que deduziu na impugnação ao auto de IRPJ. Além a desconsideração estabelecida no art. 82 da Lei no. 9.430/96, quando incidente, provocando a não produção de efeitos tributários em favor de terceiros interessados, não atrai, cumulativamente, a incidência de IRRF na forma prevista no parágrafo 1º do art. 61 da Lei 8.981/95. O pagamento eventualmente glosado, que deixou de ser considerado como custo, não pode, simultaneamente, em requalificação jurídica contraditória, ser tido como pagamento para efeito de gerar incidência de imposto de renda na fonte. Nessa hipótese: a) está sendo aplicada dupla penalidade com referência ao mesmo evento; b) está sendo utilizado o tributo IRRF como sanção direta, quando o tributo, por definição, não pode constituir-se sanção por ato ilícito; c) a mesma situação não pode ser objeto de duas qualificações jurídicas contraditórias;*

- *Requer a produção de todas as provas permitidas em lei, incluindo a juntada de outros documentos.*

Quando da primeira análise dos autos, entendi que não restava qualquer dúvida de que o contribuinte trouxera, por amostragem, indícios fortes da efetiva entrada de mercadorias. Isto porque apresentara algumas notas fiscais de saída relativas a produtos de mesma espécie dos comprados. Vislumbrei satisfatório o meio de prova colacionado aos autos pelo contribuinte, desde que fosse possível uma verificação completa de sua documentação em contraposição aos seus controles de estoque, entrada e saída, uma vez que, por óbvio, se o produto saiu é porque entrou anteriormente.

Diante disso, concluí pela necessidade de que os autos fossem encaminhados à Defic/SP para que, em diligência no estabelecimento do contribuinte, verificasse se suas notas fiscais de saída (seja por venda ou transferência a filial) poderiam ser vinculadas às compras referidas nos TVF: Solicitei que fosse efetuada uma análise conjunta das notas fiscais de compra e de saída e dos registros de entrada e saída e de controle de estoque, a fim de aferir se os produtos saídos decorreram das compras, cujos custos foram glosados, sendo necessária, para tanto, a verificação dos seguintes pontos: os estoques iniciais; as quantidades de mercadorias compradas e saídas, se à época das saídas havia estoque suficiente; a espécie das mercadorias compradas e saídas, bem assim outras análises que a autoridade fiscal diligenciante julgasse imprescindíveis a uma adequada vinculação saída/compra.

O despacho de solicitação de diligência foi lavrado em maio de 2007 e está juntado às fls. 2.523/2.527 dos autos.

Em decorrência da diligência, foram juntados os documentos às fls. 2.754/2.926, tendo sido elaborado o Termo de Encerramento de Diligência Fiscal às fls. 2.905/2.910, posteriormente retificado pelo

Termo de Re-Ratificação Fiscal às fls. 2.924; sendo ambos cientificados ao sujeito passivo, conforme AR às fl. 2.911 e 2.925, em 02/10/2008 e 10/11/2008, respectivamente. Resumo, abaixo, as informações/conclusões da autoridade fiscal que realizou a diligência:

O sujeito . passivo foi intimado, a apresentar a documentação necessária ao cumprimento da solicitação da DRJ/Brasília/DF em quatro oportunidades, em um intervalo temporal de quase nove meses: 1ª intimação cientificada em 22/01/2008, 2ª intimação, em 04/03/2008; a 3ª intimação, em 26/05/2008; e a última, em 11/09/2008;

• Foi oficiada a Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de São Paulo a fim de informar a motivação da não habilitação das empresas fornecedoras, bem como a data de início da situação, conforme dados obtidos no sistema Sintegra. Com base nas respostas encaminhadas pela Secretaria da Fazenda, através de suas Delegacias Regionais Tributárias, foi elaborado um quadro com a situação das empresas não habilitadas, com indicação da data da situação (fl. 2.910);

• Concluiu-se, com base nos elementos disponíveis nos autos, não ser possível vincular as compras das mercadorias com as saídas. Conforme bem elucidou o julgador, para que se tenha uma vinculação das entradas e saídas de mercadorias são necessários: o estoque inicial do produto devidamente registrado no livro Registro de Inventário, as aquisições, devoluções, vendas e transferências realizadas, todas operações embasadas por documentação hábil e idônea, de forma a se poder confrontar o estoque final resultante das operações, com o registro no livro competente. Como o sujeito passivo não atendeu à intimação para carrear aos autos os elementos solicitados, não foi possível a análise do vínculo entre as notas de saída e as entradas de mercadorias.

Assegurado o prazo legal para pronunciamento do sujeito passivo, este não se manifestou, tendo os autos sido devolvidos a esta DRJ para julgamento em novembro de 2008, conforme despacho à fl. 2.926.

Submetida a matéria a julgamento pela DRJ, esta houve por bem manter o lançamento, nos termos da ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ART. 10 E 59, II, DO PAF. INCABÍVEL.

O art. 59, II, do PAF prevê a nulidade dos despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa, não sendo aplicável, portanto, em fase de procedimento fiscal. No que se refere ao art. 10 do PAF, apenas a ausência dos requisitos nele indicados pode justificar a anulação do lançamento. Não é o caso.

GLOSA DE CUSTOS. PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Conforme informação do Fisco Estadual, as notas fiscais apresentadas como prova são inidôneas.

Intimado no procedimento fiscal e em diligência a comprovar a efetividade das operações de compra, mediante a comprovação do recebimento das mercadorias em seu estabelecimento, o sujeito passivo não logrou êxito. Em vista disto, os pagamentos realizados não tiveram causa comprovada, sendo devida a glosa dos custos.

CSLL. REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento de CSLL o decidido para o lançamento do IRPJ, por ser reflexo deste e não haver argumentação distinta na impugnação.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA.

Nos termos do art. 61, § 1º, da Lei nº 8981/95, os pagamentos sem causa justificam a incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento.

Lançamento Procedente.

Inconformada com os termos da decisão acima, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 3018 a 3110), no qual aduziu praticamente os mesmos fundamentos utilizados em sua Impugnação, acrescentando que deve ser observado o princípio da verdade material, de modo que a prova emprestada tomada do Fisco Estadual, com o intuito de comprovar a inabilitação das empresas vendedoras, sem aferição do Fisco Federal, que, à época não havia declarado a inaptidão empresas fornecedoras, não vale para o fim pretendido.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira

Os lançamentos de IRPJ e CSLL decorreram de glosa de custos em função da falta de comprovação da efetiva entrada de mercadorias que compuseram o custo da Recorrente. Isso porque, quando intimada a apresentar as notas fiscais e os respectivos comprovantes de pagamentos, bem assim a comprovar a efetiva entrada das mercadorias em seu estabelecimento, a Recorrente apresentou as notas fiscais de compras (com algumas exceções), os comprovantes de pagamentos, porém deixou de evidenciar a efetiva entrada de mercadorias no seu estabelecimento.

Todavia, alega a Recorrente que a documentação constante nos autos é suficiente para comprovar a efetiva entrada das mercadorias em seu estabelecimento. Neste sentido, invoca o princípio da verdade material com o intuito de afastar a exigência tributária em exame, ao fundamento de que o Fisco Federal, que não poderia sustentar a sua acusação com base nos termos do estabelecido pelo artigo 82 da Lei nº 9.430/96, cuidou de buscar

garida em prova emprestada, onde a classificação de “*não habilitada*” realizada pelo Fisco Estadual não poderia prevalecer.

Sustenta, ainda, que a 1ª Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça já assentou que “*o ato declaratório de inidoneidade só produz efeitos a partir de sua publicação*”. (Resp. 196.581. Relator Ministro Garcia Vieira).

Em que pese o fato de o STJ ter se manifestado sobre a necessidade de publicação para que o ato declaratório de inidoneidade produza efeitos, o Tribunal também foi claro ao consignar que ao comprador de boa-fé não pode ser transferido a obrigação de fiscalizar os vendedores dos quais adquire mercadorias. Entretanto, em caso de suspeita de irregularidade na operação, cabe ao adquirente comprovar que a operação de compra e venda realmente aconteceu

Esse posicionamento está evidenciado nos julgados abaixo que, embora não retratem situação fática idêntica a destes autos, representam o entendimento predominante nos casos de operações com notas fiscais emitidas por pessoa jurídica em situação irregular:

"Apurado que o contribuinte aproveitou crédito decorrente de nota fiscal emitida por quem estava em situação irregular (ainda que só declarada posteriormente), o respectivo montante só é oponível ao Fisco se demonstrado, pelos registros contábeis, que a operação de compra e venda realmente aconteceu" (REsp 182.161 – 2ª Turma - Ministro Ari Pargendier)

"O vendedor ou comerciante que realizou a operação de boa-fé, acreditando na aparência da nota fiscal, e demonstrou a veracidade das transações (compra e venda), não pode ser responsabilizado por irregularidade constatada posteriormente, referente à empresa já que desconhecia a inidoneidade da mesma" (REsp 112.313 – 2ª Turma - Ministro Francisco Peçanha Martins)

" [...] o adquirente de boa-fé não pode ser responsabilizado pela inidoneidade de notas fiscais emitidas pela empresa vendedora. Nesse caso, é possível o aproveitamento de crédito de ICMS relativo às referidas notas fiscais. Todavia, para tanto, é necessário que o contribuinte demonstre, pelos registros contábeis, que a operação de compra e venda efetivamente se realizou, incumbindo-lhe, portanto, o ônus da prova" (EDct nos EDcl no REsp 623.335 – 1ª Turma - Ministra Denise Arruda);

Tendo em vista a necessidade da comprovação da efetiva entrada no estabelecimento das mercadorias cujas notas fiscais foram glosadas, faz-se *mister* certificar se as notas fiscais glosadas constam corretamente dos Livros de Registro de Entrada e Saída que constam nos presentes autos.

Pelo exposto, proponho a **conversão do presente julgamento em diligência**, para que a autoridade fiscal competente possa se manifestar acerca dos registros das notas fiscais objeto de glosa nos Livros de Registro de Entrada e Saída, elaborando parecer conclusivo acerca do resultado da diligência.

Processo nº 19515.003472/2003-01
Resolução nº **1401-000.105**

S1-C4T1
Fl. 9

O aludido relatório deverá ser cientificado à contribuinte para se manifestar acerca das conclusões da autoridade fiscal. Somente então deverá o processo retornar a esta colegiado, para julgamento.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator