



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720851/2018-38
ACÓRDÃO	1201-007.344 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NOVELIS DO BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

CUSTOS/DESPESAS. GLOSA. FORNECEDORES/PRESTADORES INIDÔNEOS. OPERAÇÕES SIMULADAS. ADQUIRENTE/TOMADOR DE BOA-FÉ. REQUISITOS. ARTIGO 82, § ÚNICO, DA LEI Nº 9.430/1996.

A declaração de inaptidão tem como efeito impedir que as notas fiscais das empresas inaptas produzam efeitos tributários, dentre eles, a redução da base de cálculo do IRPJ. Todavia, essa repercussão é afastada quando restar constatado: (i) o Ato Declaratório Executivo tenha sido publicado após a aquisição/prestação do serviço; (ii) a verificação pelo Adquirente/Tomador da regularidade fiscal do Fornecedor/Prestador; (iii) a efetividade do pagamento do preço; e (iv) a comprovação do recebimento dos bens, direitos e mercadorias e/ou a fruição dos serviços, ou seja, que a operação de compra e venda ou de prestação de serviços, de fato, ocorreu.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2013

IR-FONTE. ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995.

Caso o beneficiário do pagamento não seja identificado é devido o lançamento; caso o seja, necessário verificar se a operação e a causa do

pagamento foram comprovadas. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, venda, entre outros) que enseja o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa.

IR-FONTE DE 35%. PAGAMENTO À BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA. PRESUNÇÃO LEGAL. PROVA.

A exigência do IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 (35%) tem natureza de presunção legal, ou seja, a partir de um fato conhecido (o pagamento) e da negativa do fiscalizado em informar o destinatário ou a real origem econômica do pagamento, a lei permite a exigência do tributo de quem fez o pagamento, por uma presunção de omissão de receita por parte do destinatário do pagamento, associada a uma substituição tributária. Nesse viés, a fiscalização não está obrigada a rastrear a utilização do pagamento e o contribuinte pode afastar a acusação fiscal ao demonstrar que não houve o pagamento (negativa do fato conhecido) ou ao apontar, cumulativamente, o destinatário do pagamento e a sua real origem econômica.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, bem como os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2013

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do IRPJ, *mutatis mutandis*, devem ser estendidas as conclusões

advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à CSLL, PIS e COFINS em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento aos recursos voluntários, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Relator e Presidente

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antônio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes, Ricardo Pezzuto Rufino (substituto integral) e Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente). Ausente o Conselheiro Nilton Costa Simões, substituído pelo Conselheiro Ricardo Pezzuto Rufino.

RELATÓRIO

Da Autuação e da Impugnação

Trata o presente de Recursos Voluntários, às fls. 1101/1172 e 1419/1454, apresentados em face do acórdão nº 15-46.499, exarado pela - 7ª Turma da DRJ/SDR, em 08/05/2019, às fls. 1044/1071, que julgou improcedente as Impugnações protocoladas pela NOVELIS DO BRASIL LTDA.(doravante denominada NOVELIS) e responsáveis tributários, às fls. 908/961 e 987/1008, contra Autos de Infração lavrados pela Defis – São Paulo, às fls. 2/43, através dos quais foram constituídos os tributos abaixo relacionados, no montante total de R\$ 40.208.052,60, apurados em conformidade com o regime tributário do Lucro Real Anual, referente ao ano-calendário de 2013. Além disso, também foi caracterizada a responsabilidade tributária das seguintes pessoas físicas: MARCELLO GIANNUBILO SCHUTZER, CPF nº 116.820.778-96, JOSE PAULO MENEZES BARBOSA, CPF nº 003.881.328-92, e MARCO ANTONIO PALMIERI, CPF nº 285.194.696-04, em relação ao crédito tributário constituído:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ	R\$ 2.670.593,31
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2018)	R\$ 1.364.139,06

MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 4.005.889,96
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	R\$ 2.397.893,22
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 10.438.515,55
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL	R\$ 961.413,59
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2018)	R\$ 491.090,06
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 1.442.120,38
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	R\$ 467.435,71
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 3.362.059,74
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	R\$ 217.642,01
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2018)	R\$ 124.650,72
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 326.463,01 4
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 668.755,74
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS	R\$ 1.002.472,34
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2018)	R\$ 574.148,84
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 1.503.708,50
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 3.080.329,68
IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF	R\$ 7.362.197,84
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2018)	R\$ 4.252.897,34
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 11.043.296,71
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 22.658.391,89

Por bem descrever os fatos que desembocaram no presente processo, reproduzo os termos do relatório da decisão da DRJ de origem, complementando-o ao final:

Do lançamento fiscal

Os fatos aqui narrados decorreram de supostas relações comerciais e/ou financeiras entre o autuado e o contribuinte SOHO Brighton Metals EIRELI, CNPJ 05.825.925/0001-95, onde se comprovou a inidoneidade dos documentos emitidos por este e a inexistência das operações discriminadas nos documentos fiscais.

A SOHO emitiu, entre 2013 e 2014, notas fiscais de venda que totalizaram, aproximadamente, R\$ 980 milhões, numa suposta movimentação de 162 mil toneladas de produtos, frente a uma movimentação financeira, a crédito, de aproximadamente R\$ 480 milhões, através de 5 (cinco) estabelecimentos (2 em SP, RJ, SC e AL) com apenas 4 empregados, todos em funções administrativas.

Considerando que não se pode vender o que não comprou, temos aqui uma evidência da ausência de capacidade operacional da SOHO, ou seja, além da ausência de patrimônio, da incompatibilidade dos estabelecimentos e empregados, temos a ausência de origem das mercadorias, supostamente vendidas.

A SOHO teve a Inscrição Estadual de seus estabelecimentos localizados no Estado de São Paulo tornada nula por simulação de existência de estabelecimentos através do processo 19606-62717/2015, a Inscrição Estadual 149.824.132.119, referente ao CNPJ 05.825.925/0001 foi tornada nula, com efeitos a partir de 1/10/2007 e a Inscrição Estadual 145.513.391.119, referente ao CNPJ 05.825.925/0002-76, foi tornada nula, com efeitos a partir de 2/8/2012.

A análise da movimentação bancária da SOHO, obtida através das Requisições de Movimentação Financeira 0819000-2017-00120-9, 0819000-2017-00121-7 e 0819000-2017-00122-5, demonstra que a origem dos recursos creditados nas contas bancárias da SOHO era de clientes que realizaram estes depósitos/transferências para justificar a suposta compra de mercadorias. A saída da maioria destes recursos, conforme informado acima, não foi para os supostos fornecedores da SOHO, mas pulverizada em diversas empresas e empresários do ramo de metais e sucatas. Conclui-se, portanto, que as Notas Fiscais emitidas pela SOHO serviram para encobrir o fornecimento de mercadorias de contribuintes do ramo de metais e sucatas que não emitiram Nota Fiscal, desonerando-os do pagamento de tributos incidentes sobre as vendas e receitas, caracterizando, em tese, sonegação fiscal.

Os fatos aqui descritos evidenciam a impossibilidade de ocorrência das operações (inexistência de fornecedores, equipamentos, funcionários e local para armazenamento) e de circulação de mercadorias acobertadas pelos documentos fiscais emitidos pela SOHO (falsidade documental/ideológica) e atestam, em tese, crimes contra a ordem tributária, conforme disposto no art. 1º, incisos II, III e IV da Lei 8.137/90.

A SOHO foi utilizada por diversos interessados como veículo para obtenção de créditos fictícios de tributos (ICMS, IPI, PIS e COFINS), sonegação fiscal (redução na Base de Cálculo do IR e CSLL pela inserção de custos inexistentes decorrentes de compras fictícias (Lei 4.729/65), formação de caixa dois e desvios de recursos para os sócios ou terceiros.

Dentro deste contexto foram baixadas as Notas Fiscais Eletrônicas (NFe) emitidas pela SOHO, onde se verificou constar o estabelecimento de CNPJ 60.561.800/0041-09, da NOVELIS, como destinatário das mercadorias discriminadas nos documentos fiscais.

Foram baixadas, também, as notas fiscais emitidas em 2013 e 2014 tendo como destinatária a SOHO.

Os produtos supostamente vendidos pela SOHO para a NOVELIS são classificados no NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) no código: 76011000 – Lingotes de Alumínio.

Estes produtos estão abrangidos pelo diferimento do ICMS, no Estado de São Paulo, nas operações internas até que ocorra sua saída para outro Estado, sua saída para o exterior ou sua entrada em estabelecimento industrial (RICMS/SP 2000, art. 400-D).

Todas as Notas Fiscais emitidas pela SOHO tendo como destinatário o estabelecimento da NOVELIS, CNPJ 60.561.800/0041-09, localizado em Pindamonhangaba/SP, foram emitidas pela filial da SOHO no Rio de Janeiro (CNPJ 05.825.925/0004-38) e, conseqüentemente, em todas as Notas Fiscais a NOVELIS creditou-se do ICMS, em virtude de ser uma suposta operação interestadual.

Analisando o fluxo de entrada e saída de mercadorias discriminadas nos documentos fiscais relacionados à SOHO, constatou-se que a origem da maioria dos produtos, supostamente vendidos pela SOHO para a NOVELIS, é da Bluequest Resources (na época denominada JB Commodities do Brasil Importação e Exportação Ltda), CNPJ 14.392.535/0001-60, com coincidência nas datas de emissão das notas fiscais, dos produtos e do seu peso. Este fluxo encontra-se discriminado no ANEXO I dos autos.

Nas Notas Fiscais emitidas pela Bluequest há diferimento do ICMS, já que as supostas transações ocorreram no Estado de São Paulo.

Com isso, a suposta entrada na SOHO ocorreu sem créditos de ICMS e a suposta venda da SOHO para a Novelis ocorreu com um ICMS devido pela SOHO e a ser creditado pela NOVELIS de 12% sobre o valor dos produtos (fls. 67 a 69).

Constatou-se diferença no valor dos produtos entre a nota fiscal emitida pela Bluequest e a emitida pela SOHO, constata-se que ela é inferior ao valor do ICMS devido pela SOHO, ou seja, a SOHO nesta suposta operação de compra e venda estava tendo prejuízo.

Este prejuízo sofre um acréscimo se considerarmos que o ICMS, por ser um imposto “por dentro” influencia (aumenta, no caso) a base de cálculo dos impostos IPI, PIS e COFINS.

Além disso o frete nestas supostas operações de compra e venda é sempre “por conta” da SOHO, ou seja, o prejuízo é ainda maior!

Dos fatos descritos, a documentação e as respostas apresentadas pode-se afirmar que os produtos, independentemente do seu recebimento pela NOVELIS, não foram fornecidos pela SOHO e que as notas fiscais emitidas pela SOHO são inidôneas.

A boa-fé da NOVELIS não pode ser invocada pelos seguintes motivos:

Manteve um relacionamento informal com o suposto fornecedor, ignorando seus procedimentos de compliance;

Não realizou visitas para se certificar da capacidade de fornecimento da SOHO;

Não exigiu o preenchimento de ficha de cadastro e nem que a SOHO formalmente indicasse seu representante, negociando com pessoa estranha a SOHO;

Este tipo de atitude em relação à SOHO mostrou ser uma exceção já que à época a Novelis já adotava procedimentos de visitas e inspeções em seus fornecedores, como exemplificam o tratamento dado a Kometal;

Em relação a qualidade do produto, a certificação de qualidade dos lingotes de alumínio devem seguir os padrões da norma NBR ISO 2009. É óbvio que a SOHO não tinha condições de realizar a certificação do produto e, conseqüentemente, em se considerando que o real fornecedor foi a Bluequest, temos que a Novelis aceitou certificado de qualidade de terceiros, e o fazendo, tinha conhecimento da origem dos produtos e da condição da SOHO; e

A Novelis buscou eximir-se de comprovar a efetividade do transporte e o recebimento das mercadorias transferindo a responsabilidade para a SOHO. Ademais, manteve esta posição ao ser confrontada com uma situação contraditória como a das diversas entregas realizadas pelo mesmo motorista e caminhão, onde se conclui que a origem dos produtos não era no Rio de Janeiro onde se localizava o estabelecimento emitente dos documentos fiscais.

Este comportamento de exceção em relação a SOHO também ocorreu em relação às diferenças de pesagem das notas fiscais 48, 72, 85, 89, 94, 99, 102, 125 e 131, superiores a 0,5%, em que a NOVELIS, contrariando os seus procedimentos adotados para os demais fornecedores, não realizou nenhum ajuste de preços.

Assim, a partir destes fatos temos que, pelas circunstâncias do caso, a NOVELIS sabia ou deveria presumir, a incapacidade operacional da SOHO, recebendo e registrando estas notas fiscais inidôneas.

E por fim tem-se o motivo, já que em todas as Notas Fiscais emitidas pela SOHO a NOVELIS creditou-se do ICMS. Se as Notas Fiscais tivessem sido emitidas pela Bluequest não haveria este creditamento.

Comprovada a inidoneidade dos documentos fiscais e a consequente ausência de causa nos pagamentos efetuados à SOHO, foi aberto o TDPF 0819000-2018-01089-9, onde se convalidam os atos praticados no TDPF 0819000-2018-00349-3, para apuração das infrações tributárias constatadas.

Em conformidade com o relatado acima foram identificados os seguintes fatos que correspondem a infrações tributárias e que comporão a matéria tributável apurada neste procedimento fiscal: Glosa de Custo, Glosa de créditos de PIS e COFINS, Pagamento sem Causa e Multa Isolada.

Os créditos do ICMS decorrentes destas supostas aquisições não compuseram da base de cálculo apurada.

Considerando a inidoneidade dos documentos fiscais, a inexistência da circulação das mercadorias e a ausência de comprovação do transporte, foram glosados os custos.

Considerando que o contribuinte está sujeito a apuração do PIS e COFINS pelo regime não cumulativo, e que os produtos, supostamente, adquiridos da SOHO implicaram no creditamento, indevido, de PIS e COFINS, reduzindo o valor a ser pago, procedeu-se a glosa destes créditos.

Como consequência desta glosa de créditos e, de acordo com o apurado pelo contribuinte e informado no DACON e declarado em DCTF, produziu-se uma insuficiência de recolhimento do PIS e da COFINS.

Considerando que a inidoneidade dos documentos fiscais descaracterizam as operações comerciais e, conseqüentemente, obscurecem a finalidade dos pagamentos efetuados, restam caracterizados estes pagamentos como pagamentos sem causa, sujeitos à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento (35%), com reajustamento da base de cálculo, conforme artigo 61 da Lei 8.981/95 e artigos 674 e 675 do Regulamento de Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000 de 26/3/99 (RIR/99).

Decorrente das irregularidades descritas nos Termos de Verificação Fiscal (TVF), verificou-se que houve alteração na base de cálculo da apuração mensal do IR e da CSLL, com base no balancete de suspensão ou redução do imposto - opção informada na DIPJ pelo contribuinte - e, por conseguinte, deve ser lançada de ofício a multa isolada, incidente sobre a base de cálculo estimada, nos meses de março a maio de 2013.

Nos termos da legislação fiscal de regência (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, Decreto 3.000, de 26/3/99, artigos 221 a 225- para o Imposto de Renda e Lei 9.430/96, artigos 2, 3 e 28 - para a CSLL), a pessoa jurídica que opta pela tributação do Lucro Real Anual, terá que pagar o Imposto de Renda e a

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido calculados por estimativa, em cada mês, determinados sobre a base de cálculo estimada – pagamento por estimativa, cuja opção é manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro, sendo essa opção irrevogável para todo o ano calendário.

Este pagamento, nos termos do art. 35 da Lei 8.981/95, com nova redação dada pela Lei 9.065/95, poderá ser suspenso ou reduzido pela pessoa jurídica, em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, assim como da CSLL, calculado com base no Lucro Real do período em curso.

Portanto, nos termos da legislação fiscal de regência, é devida a multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada, cuja alíquota é de 50%.

Conforme anteriormente exposto, constatou-se que as operações comerciais entre a Novelis e a SOHO não existiram, sendo suportadas por documentos inidôneos (“notas frias”), procurando, através destes subterfúgios, aumentar indevidamente os seus custos e obter indevido creditamento de impostos de forma a reduzir o montante dos impostos a pagar. O dolo fica caracterizado, também, na tentativa de ludibriar a fiscalização ao realizar o pagamento, buscando provar a boa-fé, o que caracteriza fraude, nos termos do artigo 72 da Lei 4.502/64.

Estes fatos impõem a aplicação da multa de ofício agravada de 150% nos termos do §1º do art. 44, da Lei 9.430/96, sobre todas as infrações apuradas.

Considerando a fraude já relatada e o dolo que a acompanha, temos que os representantes legais que administravam, em conjunto ou isoladamente, a empresa, à época, tinham conhecimento, autorizaram os pagamentos e consentiram na escrituração das notas fiscais inidôneas, participando dos fatos já descritos, que permitiram a Novelis obter vantagens ilícitas em prejuízo ao Erário. A tentativa de ludibriar o fisco com a inserção de empresa, sabidamente, interposta destinada a simular circulação de mercadorias entre Estados da Federação, ainda que motivada pela sonegação do ICMS acarretou creditamentos indevidos de custos e impostos e na realização de pagamentos que serviram para simular a boa-fé e caracterizam infração a lei.

Dessa forma, com fundamento no artigo 135, III do Código Tributário Nacional, os administradores (ocupantes dos cargos de Presidente, Vice-Presidente Financeiro e Diretor Jurídico) à época dos fatos aqui descritos, estão sendo Responsabilizados Solidariamente com a Novelis nesta autuação.

Das impugnações.

Regularmente cientificados do lançamento fiscal (fl. 905), o contribuinte e solidários apresentaram impugnações às folhas 908 e 987, articulando os argumentos a seguir sintetizados.

Da prejudicial de decadência.

Nos casos em que não há pagamento antecipado, entende-se que o prazo para que o Fisco constitua o crédito tributário deve ser contado de acordo com o art 173, I do CTN. Por outro lado, havendo pagamento (ainda que parcial), o prazo decadencial a ser observado é aquele regido pelo art. 150, §4º, do CTN.

É incontroverso que a impugnante cumpriu com suas obrigações relativas à apuração, declaração e ao pagamento de PIS e COFINS. O Fisco não afirma que o impugnante teria deixado de recolher o PIS e a COFINS nos períodos atuados, mas que o recolhimento do tributo teria sido insuficiente - a menor - em virtude da improcedência dos créditos aproveitados nas operações atuadas.

As irregularidades imputadas ao fornecedor e que ensejaram a declaração da sua inaptidão não podem ser invocadas para se afastar a boa-fé da impugnante. Da mesma forma, o fato de a impugnante ter mantido relacionamento comercial com a Soho ou outras empresas do "Grupo Melo" não significa que ela teria conhecimento ou participação nessas supostas irregularidades.

A análise atenta dos autos revela a inexistência de dolo e de elementos que comprovem efetivamente o envolvimento da impugnante nas infrações praticadas pela empresa Soho. Logo, requer a aplicação do art. 150, §4º do CTN.

Do mérito.

Além da baixa do CNPJ, as irregularidades apuradas levaram o Fisco a entender que os documentos fiscais emitidos pela Soho seriam inidôneos e que a empresa seria utilizada como pessoa jurídica "interposta" com o objetivo de gerar "créditos fictícios" de tributos a terceiros.

Ao analisar as operações entre a Soho e a impugnante, o Fisco entendeu que as notas fiscais emitidas pelo fornecedor estariam associadas a notas fiscais emitidas por uma terceira empresa (Bluequest Resources - CNPJ 14.392.535/0001-60), que permanece em situação fiscal regular perante os cadastros fiscais. Por derradeiro, sublinhe-se que as divergências apontadas não são aptas a ensejar o presente AI, pois não houve prejuízo algum para o fisco, que teve a informação completa.

Em que pese a impugnante ter apresentado documentos que comprovam o efetivo recebimento das mercadorias e o pagamento do preço acordado junto ao fornecedor, o Fisco desconsidera a ocorrência das operações, afirmando que a impugnante não teria agido de boa-fé.

Uma vez comprovada a entrada das mercadorias e o pagamento do preço ajustado, a inidoneidade do fornecedor e dos documentos por ele emitidos não deve anular os efeitos tributários da operação.

A esse respeito, a legislação federal - art. 82 da Lei 9.430/96 - é categórica e a sua aplicação é pragmática e objetiva: uma vez comprovado o pagamento do preço e o recebimento das mercadorias, a inidoneidade do fornecedor não pode prejudicar o terceiro adquirente.

Isto é assim porque, para tributos como o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, a dedutibilidade dos custos e despesas assim como os créditos não dependem do regime tributário aplicado pelo fornecedor. Não é relevante se o fornecedor tributou as receitas auferidas, tampouco o regime de tributação, bastando, para fins de se justificar a dedutibilidade e os créditos, que se comprove que os custos e despesas foram efetivamente incorridos e que correspondem a gastos passíveis de dedução ou crédito, segundo a respectiva legislação.

No que tange ao IRPJ e à CSLL, vale ainda registrar que a dedutibilidade de custos foi regulada pelos art. 289 a 296 do Regulamento do Imposto sobre a Renda em vigor à época dos fatos, o qual aprovado pelo Decreto 3.000/99 (RIR/99), sendo que tais dispositivos não condicionam a dedutibilidade a qualquer comprovação de idoneidade por parte do fornecedor.

O mesmo pode ser dito em relação aos créditos de PIS e COFINS apurados no sistema não cumulativo, os quais são regulados pelo art. 39, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, os quais não condicionam a apropriação de tais montantes à idoneidade do fornecedor, bastando que os valores incorridos sejam comprovados e que se qualifiquem como insumos, o que, como dito, não é objeto de controvérsia nos presentes autos.

A impugnante foi diligente, investigou a situação fiscal do fornecedor, que só foi declarado inidôneo posteriormente às operações. As operações ocorreram, de fato. As mercadorias foram recebidas no estabelecimento da impugnante e houve o pagamento comprovado do preço ajustado.

A despeito disso, a leitura do TVF revela que o Fisco ignorou a jurisprudência do STJ e buscou descaracterizar a boa-fé da impugnante a partir de uma interpretação distorcida das circunstâncias que envolveram as operações atuadas e do próprio relacionamento comercial entre a impugnante e a Soho.

Ao contrário do que alega o Fisco, a empresa Soho foi submetida aos procedimentos de cadastro e às exigências vigentes à época. As ordens de compra da Soho seguiram o padrão que vinha sendo adotado no período.

Em que pese a empresa reservar a si o direito de realizar vistorias e visitas técnicas aos fornecedores, o procedimento não era obrigatório, nem executado em relação a todos os fornecedores.

Não há, na legislação tributária, qualquer exigência nesse sentido. Além disso, é importante considerar que as cautelas adotadas pela impugnante são adequadas e suficientes, segundo os parâmetros estabelecidos na jurisprudência do STJ (Súmula 509) que trata da análise da boa-fé.

Diante do exposto, forçoso reconhecer que os fatos e presunções articulados no TVF não são suficientes para demonstrar o envolvimento da impugnante nas supostas irregularidades praticadas pela Soho.

A análise atenta dos documentos juntados aos autos revela que a impugnante agiu de boa-fé ao adquirir mercadorias da Soho, empresa que estava em situação fiscal regular à época das operações. Dessa forma, não resta outra alternativa senão o reconhecimento da improcedência de todas as acusações fiscais.

As considerações já feitas anteriormente, que comprovam de maneira cabal a efetiva entrega da mercadoria bem como a boa-fé da impugnante, são suficientes para afastar a totalidade das exigências fiscais e, por conseguinte, comprovar a "causa" de tais pagamentos.

De início, cabe destacar que a lavratura de AI calcado no suposto pagamento sem causa implica a conclusão de que a própria autoridade fiscal reconheceu a existência do efetivo pagamento dos valores constantes nas notas fiscais ora em voga, restando assim como fato incontroverso.

De toda forma, ainda que se considere que as provas carreadas aos autos não são suficientes para comprovar a "causa" do pagamento, cabe registrar que a tributação de tais valores pela sistemática do art. 61 da Lei 8.981/95 configura clara violação ao conjunto normativo posto, bem como à interpretação histórico-evolutiva das razões jurídicas que culminaram na edição da norma em questão.

Ou seja, a revogação da única previsão normativa que autorizava a incidência cumulativa de ambas as hipóteses tributárias (glosa de despesas e pagamento sem causa), evidencia de forma cabal não ser cabível a imputação de elevadíssima carga tributária a tais operações. É dizer, a incidência tributária só recairá uma vez: ou sobre as despesas/custos glosadas ou sobre os valores pagos sem causa.

É por isso que, no caso sub judice, as autoridades fiscais entendendo que houve redução indevida do lucro real do período em razão da dedução de custos lastreados em nota fiscal inidônea, não podem aplicar o art. 61 da Lei 8.981/95. Afinal, em tal caso, trata-se de situação que era inicialmente ressalvada por norma especial e, portanto, fora do escopo de abrangência do referido normativo. Ou seja, a única forma de tal hipótese ser contemplada pela incidência de IRRF, era se o referido art 44 ainda tivesse em vigência.

Por tais razões é que a estrutura desenvolvida a partir das premissas postas no TVF constrói cenário que não apresenta qualquer incentivo à Impugnante por praticar a ilegalidade. Mina-se então o principal objetivo da via ilícita: a vantagem econômica obtida mediante a inobservância de ditames legais.

Afinal, a busca pela ilegalidade sempre pressupõe um conjunto de incentivos, mas, no caso concreto, haveria apenas um conjunto de desincentivos de ordem econômica e, por óbvio, de ordem legal.

Portanto, a comprovação do efetivo pagamento constitui prova cabal a favor da Impugnante de que tais mercadorias foram recebidas e que, portanto, houve causa jurídica para sua realização, o que afasta a premissa basilar de toda a atuação.

Não bastasse exigir da Impugnante o IRRF à alíquota de 35%, em franca punição, o lançamento ainda foi acompanhado da multa de ofício constante no art. 44, da Lei 9.430/96.

Como visto, os pagamentos realizados tiveram evidente motivação, conforme detalhadamente demonstrado acima, o que, por si só, já enseja o afastamento da aplicação do art. 674 e da respectiva penalidade por ele preconizada.

Mas ainda que assim não fosse, não são necessárias grandes digressões para se concluir que está havendo dupla penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o alegado pagamento sem causa, configurando verdadeiro "bis in idem" punitivo, prática banida em nosso ordenamento jurídico.

Após a recomposição das bases, a fiscalização identificou a falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL, e sobre tais divergências aplicou a multa isolada de 50%, nos termos o art. 44, inciso II, da Lei 9.430.

Contudo, tal imposição não merece prosperar, eis que a Impugnante está sendo duplamente penalizada por um mesmo fato. Realmente, pela falta de recolhimento de tributo estão sendo imputadas a multa isolada e a multa de ofício, em arrepio à jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça.

Considerando o disposto no art. 137 do CTN, não se pode atribuir a um contribuinte a responsabilidade pelo recolhimento de tributos e penalidades apenas por contratar (realizar operações) com outro contribuinte que esteja envolvido em suposto esquema de fraude fiscal.

Considerando que nos presentes autos o IRPJ e a CSLL foram exigidos acompanhados da multa de ofício, é descabida a exigência também da multa isolada, devendo ser reformado o trabalho fiscal, e, conseqüentemente, ser cancelada a multa isolada.

Ainda que se admita que os contribuintes devam atentar para a idoneidade de seus clientes e fornecedores, a obrigação de verificar a regularidade fiscal desses terceiros deve ser ponderada e sopesada a partir de critérios razoáveis, condizentes com a estrutura e os meios de obtenção de informações fiscais disponibilizados aos particulares.

Sob essa perspectiva, a responsabilização da Impugnante pelos créditos tributários em discussão no processo viola o art. 137 do CTN e representa mais um motivo que impõe o reconhecimento da improcedência da autuação.

Em linha com o exposto nos tópicos anteriores, é indevida a aplicação da multa qualificada, uma vez que a Impugnante agiu de boa-fé e o TVF não comprova o seu envolvimento nas supostas irregularidades atribuídas à empresa Soho.

Nesse sentido, se não ficar comprovado o objetivo de burlar o Fisco, de ocultar a ocorrência de fato jurídico tributário ou de fazer surgir vantagem indevida, não é possível a majoração da multa para o percentual de 150%. Esse entendimento já foi manifestado em decisões da Câmara Superior de Recurso Fiscais.

Assim, ainda que fosse procedente a glosa de créditos imposta pelo Fisco, o que se admite apenas a título de argumentação, não caberia o agravamento da multa para 150%, por não restar comprovada a prática dolosa por parte da Impugnante. Se dolo houvesse, teria sido dos agentes da Soho e jamais da Impugnante.

E não se trata de atos apenas formalmente praticados, como afirma a fiscalização. Conforme amplamente demonstrado, as operações ocorreram de fato, as mercadorias foram recebidas e os pagamentos foram devidamente efetuados e registrados na escrita fiscal e na contabilidade. Não se olvide que as notas fiscais são eletrônicas e que a escrituração fiscal é digital, o que faz com que o Fisco tenha controle em tempo real das transações praticadas.

Por fim, na hipótese de serem mantidas as exigências fiscais, não pode haver incidência de juros sobre a multa de ofício, tendo em vista a ausência de base legal para tanto.

Em petição avulsa, protocolada em 9/1/2019, faz juntada de comprovantes de arrecadação de PIS e COFINS a qual aduz servir para efeitos de contagem do prazo decadencial previsto no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional (CTN).

Da impugnação dos solidários.

Pedem os impugnantes solidários que seja reconhecida a nulidade absoluta dos Termos de Sujeição Passiva, determinando-se a sua exclusão, em caráter imediato e definitivo, do polo passivo da autuação.

Caso não se entenda dessa maneira, os impugnantes pedem a sua exclusão do polo passivo da autuação, por não restarem caracterizadas nos autos, a hipótese de atribuição de responsabilidade prevista no art. 135, inciso III, do CTN.

Requer-se, por fim, que as futuras intimações sejam feitas em nome de seus advogados devidamente constituídos através da anexa procuração, no endereço a seguir indicado: Rua Leopoldo Couto de Magalhães Jr., 758, 16Q andar, 04542-000, São Paulo - SP.

Da Decisão Recorrida

Após apreciar os Autos de Infração, às fls. 2/43, o Termo de Verificação Fiscal (TVF), às fls. 46/66, e as Impugnações apresentadas pela contribuinte e responsáveis tributários, às fls. 908/961 e 987/1008, a 7ª Turma da DRJ/SDR exarou o Acórdão nº 15-46.499, em 08/05/2019, às fls. 1044/1071, que, por unanimidade de votos, julgou improcedentes as impugnações apresentadas por NOVELIS DO BRASIL LTDA, mantendo o crédito tributário exigido, e pelos Srs. MARCELLO GIANNUBILO SCHUTZER, JOSE PAULO MENEZES BARBOSA e MARCO ANTONIO PALMIERI, mantendo-os na condição de responsáveis tributários. O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

GLOSA DE CUSTOS. NOTA FISCAL INIDÔNEA.

As notas fiscais inidôneas são inaproveitáveis na justificativa da dedução de custos.

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DAS NOTAS FISCAIS. NÃO COMPROVAÇÃO DAS OPERAÇÕES COMERCIAIS.

A presunção de legitimidade das notas fiscais pode ser refutada diante de fortes e convergentes indícios de inidoneidade dos documentos. Nessa situação cabe ao contribuinte comprovar a efetividade das operações realizadas.

ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA DO ART. 44 DA LEI 9.430/1996.

A falta do recolhimento da estimativa devida enseja a aplicação da multa isolada, prevista no art. 44 da Lei 9.430/96.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Mutatis mutandis, aplicam-se às exigências ditas reflexas (CSLL/PIS/COFINS) o mesmo que foi decidido quanto à exigência matriz (Imposto de Renda Pessoa Jurídica), o que se dar em razão da íntima relação de causa e efeito entre as exigências fiscais existentes.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2013

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Quando não for comprovada a causa do pagamento, incide o IRRF. Por outro lado, uma despesa fictícia deve ser glosada para que IRPJ e CSLL incidam sobre as bases de cálculo corretas. Consequentemente, se um contribuinte efetua pagamento e o deduz na apuração dos lucros tributáveis, mas não prova a efetiva realização da operação mercantil, incidem IRPJ/CSLL pela glosa da despesa e IRRF devido à ausência de causa para o pagamento.

PAGAMENTOS SEM CAUSA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. CABIMENTO. ART. 61, LEI Nº 8.981/1995 (art. 674, § 1º, DO RIR/99)

Ficam sujeitos à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, de acordo com o preceituado no § 1º, do art. 61 da Lei nº 8.981/95, os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, mediante documentação hábil e idônea.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

DECADÊNCIA. FRAUDE. INÍCIO DO PRAZO. COFINS. PIS.

Se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Alegação de decadência rejeitada.

“BIS IN IDEM”. IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. GLOSA DE DESPESA. COMPATIBILIDADE.

O lançamento de glosa de despesa é compatível com o lançamento do IRRF motivado pelo pagamento correspondente cuja causa não seja comprovada.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Existindo prova de que os administradores do contribuinte pessoa jurídica agiram com infração de lei, exsurge a responsabilidade tributária solidária prevista no art. 135, inciso III, do CTN.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL. COMPATIBILIDADE.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Os juros moratórios incidem sobre a totalidade da obrigação tributária principal, nela compreendida, além do próprio tributo, a multa. Por ser parte do conceito de crédito tributário, a multa de ofício também se submete à incidência dos juros nas situações de inadimplência. Incidência das Súmulas CARF nº 4 e 5.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2013 PRELIMINAR. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÃO NO ENDEREÇO DO ADVOGADO. IMPOSSIBILIDADE.

As regras sobre as intimações de atos processuais, contidas na chamada Norma Geral do Processo Administrativo Fiscal, giram em torno da ciência ao sujeito passivo, sem nenhuma menção ao endereço de seu procurador. Por falta de previsão normativa descabe a intimação de atos processuais no endereço do advogado dos responsáveis solidários.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Dos Recursos Voluntários

A NOVELIS tomou ciência da sobredita decisão em **20/05/2019**, através da sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, às fls. 1095, e os responsáveis tributários: o Sr. MARCO ANTONIO PALMIERI tomou ciência em **22/05/2019**, através de Aviso de Recebimento - AR, às fls. 1098; o Sr. MARCELLO GIANNUBILO SCHUTZER em **22/05/2019**, através de AR, às fls. 1097; e o Sr. JOSE PAULO MENEZES BARBOSA em **21/05/2019**, através de AR, às fls. 1096.

Do Recurso Voluntário Impetrado Pela NOVELIS

Irresignada a NOVELIS apresentou, em **11/06/2019**, Recurso Voluntário, às fls. 1101/1172. Nessa quadra, citando doutrina e jurisprudência administrativa e judicial, além da tempestividade, requereu a reforma integral do Acórdão atacado com base nas seguintes razões de fato e de direito:

a) Da Preliminar:

- i. Da nulidade parcial do v. acórdão por falta de fundamentação da parcela da exigência fiscal de IRF.

b) Do Mérito: Da Glosa de Despesas:

- i. Da Prejudicial de Decadência em relação a exigência fiscal referente aos valores exigidos de PIS e COFINS;
- ii. Síntese dos fatos e do entendimento que sustenta a acusação fiscal;
- iii. Dos Critérios legais para afastar os efeitos da inidoneidade de documento fiscal: pagamento e respectivo recebimento dos bens;
- iv. Da Prova dos pagamentos e do recebimento das mercadorias; e

- v. Da Improcedência da acusação fiscal em razão da boa-fé da recorrente.
- c) Do Mérito: Do IRRF sobre Pagamento sem Causa:**
- i. Do suposto “pagamento sem causa”;
 - ii. Da Impossibilidade de Aplicação do Art. 61 da Lei nº 8981 os Casos de Redução Indevida do Lucro Líquido;
 - iii. Da Incompatibilidade com a Própria Lógica Comercial do Lançamento de IRRF sobre Pagamento sem Causa nos Casos de Nota Fiscal Inidônea;
 - iv. Da Impossibilidade de Aplicação do art. 674 do RIR/99 em Conjunto com a Multa de Ofício – Dupla Penalidade pelo Mesmo Fato;
 - v. Do Descabimento da Multa Isolada em Concomitância com a Multa de Ofício;
 - vi. Da limitação das Multas a 100% do Valor do Tributo;
 - vii. Da Improcedência da acusação fiscal em face do art. 137, I, do CTN;
 - viii. Do Descabimento da Multa de Ofício Qualificada; e
 - ix. Da Impossibilidade de Incidência dos Juros de Mora sobre os Valores da Multa de Ofício.

Do Recurso Voluntário Impetrado Pelos Responsáveis Tributários

Insatisfeitos os responsáveis tributários apresentaram, em **19/06/2019**, através de peça conjunta, o Recurso Voluntário, às fls. 1419/1454. Nessa quadra, citando doutrina e jurisprudências administrativas e judiciais, além da tempestividade e de reiterar e ratificar todas as razões de mérito apresentadas na peça recursal da NOVELIS, combateram a manutenção das suas responsabilidades tributárias com base nas seguintes razões de fato e de direito:

- a) Da Preliminar:**
- i. De Nulidade dos Termos de Sujeição Passiva por Vício de Motivação.
- b) Do Mérito:**
- i. Da Improcedência da Atribuição de Responsabilidade Solidária aos Recorrentes com Fundamento no art. 135, III, do CTN;
 - ii. Da Inaplicabilidade do art. 135, inciso III, do CTN, para Atribuição de Responsabilidade Solidária aos Recorrentes; e
 - iii. Do Reconhecimento da Improcedência da Qualificação da Multa Qualificada e a Consequente Afastamento das Responsabilidades Solidárias.

É o Relatório

VOTO

Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho, Relator

1 DA ADMISSIBILIDADE

Os recursos voluntários são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, deles conheço.

2 DA DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA

Inicialmente, cumpre esclarecer que os acórdãos das instâncias administrativas, bem como decisões judiciais e posicionamentos doutrinários, embora de inestimável valor como fonte de consulta, servem apenas como forma de ilustrar e reforçar a argumentação dos litigantes, dado que não têm o condão de alterar determinações expressas na legislação.

Ademais, no que diz respeito às decisões judiciais, além de não se constituírem em normas complementares do direito tributário nos termos do art. 100, do CTN¹, devem ser respeitadas as limitações impostas pelo Decreto nº 2.346/1997, e as determinações contidas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002. Quanto às citações doutrinárias que a defendente traz lume em

¹ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

seu petitório, em diversos tópicos da peça recursal, ressalva-se que a doutrina não integra a legislação tributária, conforme define o art. 96, do Código Tributário Nacional – CTN².

Também as decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade administrativa de Julgamento, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do art. 26 A, do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei 11.196/2005³. Veja-se também a conclusão do Parecer Normativo Cosit nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013, que se presta a bem elucidar o tema:

Diante do exposto, conclui-se que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.

3 DAS PRELIMINARES

3.1 DA NULIDADE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS

Os recorrentes protestaram em favor de que seja decretada a nulidade dos atos administrativos por razões díspares.

A NOVELIS alegou que a decisão recorrida careceu de fundamentação, pois, no que toca ao lançamento do IRRF, não enfrentou o tópico específico e autônomo relativo à

² Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

³ Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

impossibilidade de aplicação do art. 61 da Lei n. 8981/95 nos casos em que, cumulativamente, há exação relacionada a redução indevida do lucro líquido, configurando cerceamento do pleno exercício da defesa.

Já os Responsáveis Tributários asseveraram que os Termos de Sujeição Passiva devem ser declarados nulos por vício de motivação, visto que são genéricos e impessoais e na autuação faltou a identificação da conduta individualizada de cada recorrente, bem como dos fatos que ensejariam a aplicação do art. 135, inciso III, do CTN.

Inicialmente, antes de aprofundarmos a análise dos sobreditos questionamentos, é salutar esclarecer que em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa esculpido no inciso LV, art. 5º, da Constituição Federal⁴, tem-se como dispositivo legal aplicável no âmbito da Administração Tributária o Decreto nº 70.235, de 1972, que versa a respeito do processo administrativo fiscal e do julgamento do contencioso (PAF), por conseguinte, no tema, não demanda aplicação subsidiária de outros dispositivos da lei geral do processo administrativo federal (Lei nº 9.784/1999).

A par disso, tem-se que consoante o art. 14, do Decreto nº 70.235, de 1972⁵, a fase processual da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva da exigência e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração Tributária.

Ainda, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972⁶, somente se pode cogitar de declaração de nulidade do ato administrativo de lançamento quando o ato tiver sido lavrado por agente incompetente (art. 59, inciso I) ou, quando a preterição do direito de defesa se der em uma fase posterior à lavratura do ato pela autoridade fazendária (art. 59, inciso II). Veja-se que as demais irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade, sendo sanadas

⁴ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

⁵ Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

⁶ Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se por este ocasionadas, ou se não influírem na solução do litígio, conforme o art. 60, do assinalado dispositivo.

Retomando a análise dos pleitos de nulidade, *a priori*, à luz dos dispositivos legais que regem a matéria, no caso em exame não se evidencia motivos capazes e suficientes para decretar a nulidade dos atos administrativos apontados.

No que diz respeito ao argumento que na espécie configurou-se cerceamento de defesa, diferente do que pensa a Recorrente, o Aresto recorrido, no que tange ao lançamento do IRRF sobre pagamento sem causa, embora reconheça a forma extremamente econômica, tratou da compatibilidade desta infração com a fundada na glosa de despesas – redução indevida do lucro líquido – refutando que no caso não há o suscitado *bis in idem*. Vide excerto do voto condutor e correspondente ementa que corroboram com nossa ilação:

“No caso dos autos, verifica-se que não assiste razão à interessada quando alega que há bis in idem, já que a tributação decorre de expressa disposição legal que supre a insegurança sobre fato passível de tributação: embora se conheça o beneficiário do rendimento, persiste a incerteza sobre a natureza do rendimento vinculado ao referido pagamento, não havendo segurança para aplicação da norma geral de tributação.” (g.n.)

“BIS IN IDEM”. IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. GLOSA DE DESPESA. COMPATIBILIDADE.

O lançamento de glosa de despesa é compatível com o lançamento do IRRF motivado pelo pagamento correspondente cuja causa não seja comprovada. (g.n.)

Em outras palavras, resulta hialino que o tópico sinalado e provocado pela NOVELIS foi apreciado pela decisão guerreada, restando, assim, afastada a alegação de cerceamento do direito de defesa.

No tocante a alegação de que os Termos de Sujeição Passiva devem ser declarados nulos por vício de motivação e fundamentação, com a devida vênia, entendo que também se equivoca a Defesa. A saber.

Inicialmente peço *vênia* para transcrever excertos do voto prolatado pelo eminente Conselheiro Rosaldo Trevisan, parte integrante do Acórdão nº 3401-006.532 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, sessão de 17/06/2019:

*2.1.1.1. Doutrina e a Jurisprudência - seguindo em parte a **Supreme Court** - apontam como direitos imanescentes ao devido processo legal e, naquilo que importa, ao contraditório e a ampla defesa, a **oportunidade de deduzir defesa perante o julgador, a oportunidade de apresentar provas ao órgão julgador e o direito de contrariar as provas e argumentos utilizados contra o litigante.***

*2.1.1.2. A Lei nº 9.784 de 1999, seguindo a **pari passu** o entendimento da Suprema Corte Americana, estabeleceu em seu artigo 2º Parágrafo Único inciso X como dever da Administração Pública observar no procedimento administrativo o*

contraditório e a ampla defesa e, nomeadamente, a garantia aos administrados aos direitos "à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio" eivando de nulidade o procedimento administrativo (na esteira do que giza o artigo 59 inciso II do Decreto 70.235 de 1972) que viole o direito de defesa.(g.n.)

Desse modo, impende ressaltar que é possível o decreto de **NULIDADE POR CARÊNCIA DE FUNDAMENTO**, contudo esta nulidade ocorre apenas nos casos em que inexiste na decisão atacada **fundamentos de fato** - corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato -; ou **fundamentos de direito** - dispositivo legal em que se baseia o ato. Se assim ocorrer (ausência de um ou de outro fundamento) a decisão torna-se nula vez que impede o conhecimento da imputação e, conseqüentemente, a capacidade de refutá-la, *i.e.*, o exercício do contraditório e a da ampla defesa.

Nessa linha intelectual, é fato que **não pode prosperar a alegação de suposta ausência de motivação e fundamentação da imputação de responsabilidade tributária**, posto que os elementos de prova se encontram todos nos autos, que foram devidamente cientificados aos responsáveis, inclusive o Termo de Verificação Fiscal - TVF contendo 21 laudas, às fls. 46/66.

Quer dizer, contrariamente ao que pensa a Defesa, as corresponsabilidades dos administradores da NOVELIS estão devidamente motivadas e fundamentadas, de forma clara e objetiva, possibilitando não só o pleno exercício do direito de defesa dos interessados como também o julgamento da presente lide.

Nessa quadra, podem os Recorrentes não concordarem com tais conclusões. Contudo, isso não torna a decisão recorrida nula. Pelos mesmos argumentos, não procede a alegação de nulidade da Sujeição Passiva Solidária por ausência de motivação e fundamentação.

Em suma, indubitavelmente os atos administrativos estão motivados de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica e os responsabilizados foram regularmente cientificados. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade pretendida. Ademais, conforme exaurido, os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos possibilitando o julgamento dos recursos administrativos.

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº

9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo. Houve observância das normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF (art. 98, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

No que diz respeito ao sobredito entendimento, nos acompanha a jurisprudência do CARF, consoante ementas abaixo transcritas:

NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A manifestação da DRJ acerca dos elementos probatórios juntados aos autos que permita a clara compreensão das razões de decidir, mesmo que singela, afasta a hipótese de cerceamento de defesa e a possibilidade de declaração de nulidade da decisão a quo. (Acórdão nº 1401 003.149. Relator: Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves)

NULIDADE. CARÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há nulidade por carência de fundamentação ou cerceamento de defesa quando, ainda que sucintamente, as decisões atacadas apresentem fundamentos de fato e de direito, tornando possível o exercício ao contraditório. (Acórdão nº 3401-006.532 - Relator: Conselheiro Rosaldo Trevisan)

ACÓRDÃO DRJ. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ANÁLISE DOS FUNDAMENTOS DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não constatada a existência de vício de motivação ou ausência de análise de fundamentos e elementos de prova utilizados pelo contribuinte em Manifestação de Inconformidade e capazes de infirmar o Despacho Decisório que não homologou declaração de compensação, incabível a alegação de cerceamento do direito de defesa e nulidade da decisão de primeira instância. (Acórdão nº 3001-001.253 - Relator: Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche)

Face ao exposto, **não acato as preliminares de nulidade à epígrafe.**

Todavia, apesar de não serem passíveis de anulação, as questões relativas à procedência da autuação de IRRF incidente sobre pagamentos sem causa e à imputação das responsabilidades tributárias, por serem afeitas ao mérito, serão apreciadas no momento oportuno.

4 DO MÉRITO

4.1 DA PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA

Antes de darmos seguimento a análise meritória dos pleitos sob julgo, merece relevo destacar que a DECADÊNCIA se trata de um tema de direito material, portanto de mérito ou, melhor dizendo, **prejudicial do mérito**. Essa acepção é ratificada pelo disposto no art. 487, do Código Processual Civil - CPC (Lei nº 13.105/2015)⁷.

Nessa senda, no que diz respeito a este item, os Recorrentes protestaram em favor de que os créditos tributários de PIS e COFINS lançados de ofício, relativos aos meses de março, abril e junho de 2013, encontram-se fulminados pelo instituto da decadência, nos termos do art. 156, inciso V, c/c art. 150, §4º, ambos do CTN, visto que transcorridos os 5 anos entre a ocorrência dos fatos geradores e a lavratura dos autos de infração, ocorrida em 08/11/2018. A decisão de piso rechaçou.

⁷ Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:
(...)

II - **decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição;(g.n.)**

Em razão da relação umbilical deste pleito com a imputação da multa de ofício qualificada no percentual de 150%, apreciaremos após análise deste.

4.2 DOS FATOS

Quanto ao mérito, conforme relatado no TVF, às fls. 46/66, foram lançados de ofício nos autos sob julgo, relativos aos meses de março, abril e maio de 2013:

- i. o **IRPJ** e a **CSLL**, apurado pela sistemática do lucro real anual, em razão da glosa de despesas e custos mercadorias escrituradas, visto que estavam lastreadas por documentos fiscais inidôneos, bem como inexistiu circulação das mercadorias e comprovação do respectivo transporte;
- ii. a **Multa Isolada** imputada sobre a base de cálculo mensal estimada do IRPJ e da CSLL recompostas;
- iii. o **PIS** e a **COFINS**, levantados sob o regime não-cumulativo, em virtude da constatação que a empresa se apropriava de créditos desses tributos, relacionados à supostas aquisições de mercadorias, que eram descontados indevidamente na apuração das mencionadas contribuições; e
- iv. o **IRRF** sobre todos os pagamentos cujas operações comerciais não foram comprovadas.

Indignada, a Autuada alegou que os lançamentos combatidos não devem prosperar, uma vez que demonstrou:

- i. a improcedência das glosas de custos, para fins de apuração da base de cálculo de IRPJ e CSL e dos créditos de PIS e COFINS, em virtude da efetiva comprovação da entrada das mercadorias e dos correspondentes pagamentos, conforme prescreve o art. 82, da Lei n. 9430/96, demonstrando a sua boa-fé tanto sob o prisma objetivo, como subjetivo;
- ii. a improcedência da exigência fiscal de IRF, dada a comprovação da entrada das mercadorias ter como decorrência imediata a evidenciação da causa jurídica que motivou o pagamento. Ademais, subsidiariamente, tal infração é incompatível quando há, concomitantemente, lançamento de ofício em decorrência da redução do lucro líquido do período, como também não é possível aplicá-la em conjunto com a multa de ofício, por implicar a incidência de dupla penalidade pelo mesmo fato (“*bis in idem*”); e
- iii. a improcedência da acusação fiscal em face do art. 137, inciso I, do CTN, o qual prevê que a responsabilidade é pessoal do agente, não cabendo ao Fisco transferir o ônus das infrações supostamente apuradas à recorrente.

O Aresto recorrido, às fls. 1044/1071, por unanimidade de votos, julgou improcedente os sobreditos pleitos apresentados pela NOVELIS, mantendo o crédito tributário exigido, em razão de ter:

- i. corroborado com as glosas fiscais, sob a alegação de que as operações foram baseadas em documentação fiscal declarada inidônea emitida pela SOHO e os documentos acostados aos autos não eram suficientes para comprovar a efetiva entrada da mercadoria, conforme exige o art. 82 da Lei n. 9430/96; e
- ii. ratificado a exigência do IRRF sobre pagamento sem causa, pois uma vez constatada a inidoneidade dos documentos fiscais, restaram descaracterizadas as operações comerciais e, conseqüentemente, obscurecidas as finalidades dos pagamentos efetuados. Ademais, refutou as alegações de *bis in idem* tanto quanto à compatibilidade com a infração de glosa de despesas, como no que toca à concomitância com a imputação da multa de ofício.

A NOVELIS e os Responsáveis Tributários atravessaram peças recursais, às fls. 1101/1172 e 1419/1454, e reprisaram os argumentos de cunho meritório apresentados na fase impugnatória. De novo, o Sujeito Passivo carregou aos autos um Relatório de Constatação elaborado pela empresa Ernst & Young, às fls. 1175/1414, através do qual objetivou demonstrar a *“existência de elementos que convergem no sentido da efetiva ocorrência das operações de aquisição, pela Novelis do Brasil Ltda., e do fornecimento de insumos pela Empresa Soho Brighton Metals Eireli no ano-calendário de 2013”*.

Feito o resumo dos fatos, em benefício de otimizar a lógica argumentativa deste voto, antes de nos inclinarmos à apreciação dos pleitos da Defesa, peço vênias para expor os entendimentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais, que envolvem a dedutibilidade das despesas/custos com a aquisição de mercadorias, notadamente quando é comprovada mediante através de notas fiscais inidôneas e a configuração da presunção legal de boa-fé do adquirente, e a incidência do IRRF, nos termos do art. 61, da Lei nº 8.981/95.

4.3 DA DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS/CUSTOS E DA PRESUNÇÃO LEGAL DE BOA-FÉ DO ADQUIRENTE

Em prol da análise do tema à epígrafe, inicialmente, trataremos comentários, baseados nos aspectos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais, a respeito das condições a serem preenchidas para dedutibilidade dos custos e despesas operacionais e da correspondente prova, bem como sobre a configuração da boa-fé do adquirente das mercadorias nas situações em que restar constatado que as notas fiscais que consubstanciaram os dispêndios foram declaradas inidôneas.

Nessa esteira, a regra geral, em termos de custos e despesas operacionais, é no sentido de que, em princípio, **todos os dispêndios da empresa são dedutíveis**. A lei, não podendo

prever uma a uma as inúmeras atividades e espécies de gastos da empresa, parte da definição genérica de que todos os custos e todas as despesas são admitidos na apuração da base de cálculo do imposto de renda e estabelece **as exceções, que consistem na não dedutibilidade, na limitação do valor dedutível, e na subordinação da dedutibilidade ao preenchimento de determinadas condições.**

Excepcionalmente, há dispositivos relativos ao momento em que o custo ou despesa pode ser debitado a lucros e perdas, ou à opção para levar custos à despesa, ou à dedução a título de incentivo fiscal. Em vista disso, não há na lei relação de despesas dedutíveis. Ao contrário, há apenas as exceções. Assim, **o procedimento para se saber se uma despesa é dedutível consiste em verificar se existe dispositivo legal específico tratando da mesma. Caso exista, o tratamento fiscal seguirá o dispositivo específico. Não existindo, as despesas serão dedutíveis se observadas as quatro regras gerais básicas para dedutibilidade, que são:**

- a) os valores não serem passíveis de apropriação direta em custos e não constituírem inversões de capital;
- b) serem despesas necessárias, entendidas assim as essenciais, normais e vinculadas à fonte produtora dos rendimentos;
- c) serem comprovadas e escrituradas;
- d) serem debitadas no período-base competente.

Conforme restou evidenciado para que um custo ou uma despesa operacional seja dedutível é essencial atender as sobreditas regras, dentre essas destacamos a necessidade da devida comprovação. Quer dizer, é condição *sine qua non* para dedução de um custo ou uma despesa a sua escrituração, em conformidade com as leis comerciais e fiscais, e que esteja inequivocamente resguardada com documentação hábil e idônea, a qual deverá ser necessariamente disponibilizada ao crivo do Fisco, de forma a que este possa realizar os batimentos que julgar convenientes em busca da observação do fiel cumprimento da legislação tributária, nos parâmetros do ordenamento jurídico de regência.

Coaduna-se com esta linha intelectual, citarmos os termos do parágrafo 1º do artigo 9º do DL 1.598/77, que estabelece que *"a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais"*, ou do art. 264, do RIR/1999⁸, que dispõe sobre a responsabilidade das pessoas jurídicas quanto à conservação de livros e documentos da escrituração fiscal/contábil.

⁸ Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

§ 1º Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas, ao órgão competente do

Como visto na legislação citada, necessária se faz a apresentação de elementos de escrituração acompanhada de documentação de suporte dos registros ali efetuados. Veja-se a jurisprudência:

REGISTROS CONTÁBEIS – Devem ser amparados por documentos hábeis, quais sejam, aqueles que tem os requisitos e qualidades indispensáveis para comprovar os lançamentos contábeis e produzir os efeitos jurídicos, sendo insuficiente para comprová-los simples declarações de técnico de contabilidade.” (1º CC Ac. 103-20.008, DOU de 17/08/99)

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, prescreve a observância da guarda dos documentos que devem acobertar a escrituração, nos seguintes termos:

“Art. 195 – (omissis)Parágrafo único – os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

Nesse mesmo diapasão são as disposições constantes do art. 4º do Decreto-lei n.º 486, de 3 de março de 1969, tomado como base legal do artigo 264 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 4º. O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.”

E também as disposições do art. 37, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.”

Em suma, não basta comprovar que o custo ou a despesa foi assumido e que houve desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio correspondeu à contrapartida de algo recebido.

Destaca-se, a título ilustrativo, o ensinamento doutrinário de Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 298), *in verbis*:

Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10).

§ 2º A legalização de novos livros ou fichas só será providenciada depois de observado o disposto no parágrafo anterior (Decreto-lei nº 486, de 1969, art. 10, parágrafo único).

§ 3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 1996, art. 37)

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se frequentemente: “a quem alega alguma coisa, compete prová-la”. (...)

Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte (...).

Assim, considerando que os custos ou as despesas têm o condão de reduzir o lucro líquido do exercício e, conseqüentemente, o crédito tributário devido, conclui-se que é ônus da interessada provar a existência (incluindo a efetividade de operação, no caso de prestação de serviços) e o preenchimento, no caso das despesas, dos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade.

Cita-se jurisprudência administrativa que corrobora tal entendimento:

GLOSA DE DESPESAS. SERVIÇOS NÃO PRESTADOS PELA PESSOA JURÍDICA SUPOSTAMENTE CONTRATADA. INEXISTÊNCIA DE FATO DA PRESTADORA.

Para que se possa deduzir despesas com serviços da base de cálculo dos tributos é necessário comprovar não apenas a efetiva prestação mas também que o serviço foi prestado conforme contratado, ou seja, que foi realizado pela pessoa jurídica que se diz prestadora. Uma vez não demonstrada a efetiva existência da prestadora de serviços como pessoa jurídica autônoma e, pelo contrário, havendo provas de que a prestadora existia apenas no papel, não se admite a dedução como despesas dos pagamentos a ela efetuados. (Acórdão nº 9101-006.564 – CSRF/1ª Turma. Sessão de 09/05/2023)

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. GLOSA.

As despesas consideradas necessárias ou operacionais devem ser comprovadas pelo contribuinte com documentação hábil e idônea, sob pena de glosa. No âmbito de prestação de serviços, não basta apresentar um contrato de prestação de serviço e notas fiscais genéricas, ainda mais no bojo de uma reestruturação para alocação de gastos comuns e compartilhados com empresas do mesmo grupo. Nesta hipótese, a simples apresentação da nota fiscal e da comprovação dos pagamentos efetuados não é suficiente para comprovar a prestação de serviços, devendo o contribuinte demonstrar a causa exata da operação, bem como justificar o preço (Acórdão nº 9101-006.103 – CSRF/1ª Turma. Sessão de 11/05/2022)

DESPESAS FINANCEIRAS. EMPRÉSTIMOS ONEROSOS CONTRAÍDOS REPASSADOS A TERCEIROS A TÍTULO GRATUITO. INDEDUTIBILIDADE.

Para que sejam dedutíveis da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as despesas devem se caracterizar como necessárias às atividades da empresa ou à manutenção da respectiva fonte produtora. Se não comprovada a necessidade do pagamento dos juros, devem ser glosados os valores correspondentes na

apuração do lucro real. (Acórdão nº 9101-002.807 – 1ª Turma. Sessão de 10/05/2017)

Quanto ao documento a ser apresentando visando à comprovação de compra/venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação, assim dispõe o art. 1º da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994:

Art. 1º A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.

Frise-se ainda que não está o Fisco obrigado a produzir qualquer prova a favor do Contribuinte, eis que é desse o ônus de acostar aos autos todos os documentos que comprovem o alegado, cabendo citar o art. 373, do CPC, Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015, que a seguir se transcreve:

Art. 373 – O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II – ao réu, quanto a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Quanto à inidoneidade dos documentos, nos termos do art. 82, da Lei nº 9.430/96⁹ (regulamentado pelo art. 207, do RIR/99 ou art. 217, do RIR/18), será considerado aquele emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada inapta, dessa forma não produzirá efeitos tributários em favor de terceiro interessado. Nesse racional, os valores constantes dos documentos emitidos não podem ser: deduzidos como custos ou despesas na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; deduzidos da base de cálculo do IRPF; utilizados como crédito do IPI e do PIS e da COFINS não cumulativos; e utilizados para justificar qualquer outra dedução, abatimento, redução, compensação ou exclusão relativa aos tributos administrados pela RFB.

Entretanto, é possível afastar esses efeitos se o usuário desses documentos – terceiro interessado, adquirente de bens, direitos e mercadorias, ou tomador de serviços – atender a dois requisitos objetivos: **comprovar o pagamento do preço respectivo; e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços**, do contrário, além das apontadas repercussões, sujeitar-se-á ao pagamento do IRRF, na forma do art. 61, da Lei nº

⁹ Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstas na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada ou declarada inapta. (Redação dada pela Lei nº 14.195, de 2021)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

8.981/95, à alíquota de 35% de forma exclusiva na fonte, calculado sobre o valor pago constante dos documentos.

Observa-se que o disposto no parágrafo único do art. 82, da Lei nº 9.430/96, possibilita, expressamente, a produção de efeitos tributários, mesmo que o emissor do documento esteja inapto. Ou seja, não penaliza o adquirente/tomador quando agiu de boa-fé.

Nesse contexto, vê-se que o sinalado preceptivo incorporou ao ordenamento pátrio a **presunção legal de boa-fé do contribuinte, alicerçada em critérios objetivos, visando proteger quem realiza negócios reais, legítimos e comprováveis**, mesmo que, sem saber, contrate com fornecedor/prestador que está inapto perante o Fisco. Tal princípio representa um **dever de conduta leal e honesta** do terceiro contratante adquirente ou tomador, e não apenas uma intenção interna, além disso exige que **atue diligentemente e com transparência**, verificando a regularidade de seus fornecedores, contudo, **sem ser punido se não conseguir prever fraudes alheias**.

Com efeito, a introdução da multicitada presunção objetivou equilibrar o dever de fiscalização da RFB com a segurança jurídica do contribuinte de boa-fé, pois ainda que a legislação estabeleça condições para fins de dedutibilidade das despesas, não se pode perder de vista que falece ao particular o poder de ingerência para compelir terceiros a cumprir obrigações tributárias, eis que se trata de atividade estatal privativa da administração tributária – poder de polícia dos entes públicos -.

O sobredito entendimento encontra guarida em decisões deste Tribunal, consoante ementas abaixo transcritas:

ESCRITURAÇÃO IRREGULAR — PODER DE POLICIA DO TOMADOR — Na situação em que fique comprovada a efetividade e regularidade das operações, com emissão de documento fiscal e seu pagamento, não se pode admitir que o contribuinte tomador do serviço seja apenado por atos praticados pelo prestador do serviço que não estão diretamente ligados àquele. O contribuinte adquirente de serviços não possui poder de polícia para fiscalizar a escrituração do prestador, a fim de, apenas quando constatada sua regularidade, considerar dedutível à despesa. (Acórdão nº 108.06.576 / PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE – OITAVA CÂMARA. Sessão de 20/06/2001)

IRPJ — CSL — DESPESA — DEDUTIBILIDADE — FORNECEDOR COM ESCRITURAÇÃO IRREGULAR — PODER DE POLÍCIA DO TOMADOR — Na situação em que fique comprovada a efetividade e regularidade das operações, com emissão de documento fiscal e seu pagamento, não se pode admitir que o contribuinte tomador do serviço seja apenado por ato praticado pelo prestador do serviço que não estão diretamente ligados àquele, haja vista, inclusive, que falece ao contribuinte adquirente do serviço o poder de polícia para fiscalizar a escrituração do prestador do serviço, atividade esta privativa da autoridade administrativa. (Acórdão nº CSRF/01-05.161 / CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - PRIMEIRA TURMA. Sessão de 29/11/2004)

CRÉDITOS. GLOSA. FORNECEDORES INIDÔNEOS. OPERAÇÕES SIMULADAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ. REQUISITOS. ARTIGO 82 DA LEI Nº 9.430/1996.

A declaração de inaptidão tem como efeito impedir que as notas fiscais das empresas inaptas produzam efeitos tributários, dentre eles, a geração de direito de crédito das contribuições para o PIS/COFINS. Todavia, esse efeito é ressalvado quando o adquirente comprova dois requisitos: (i) o pagamento do preço; e (ii) recebimento dos bens, direitos e mercadorias e/ou a fruição dos serviços, ou seja, que a operação de compra e venda ou de prestação de serviços, de fato, ocorreu. (Acórdão nº 3302-006.561 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 26/02/2019)

Nessa linha intelectual, estão consolidados na jurisprudência do STJ os critérios e requisitos objetivos orientadores da presunção de boa-fé do contribuinte, visto que, a Primeira Seção, por ocasião do julgamento do REsp nº 1.148.444/MG, Tema Repetitivo nº 272 do STJ (inspirou a edição da Súmula nº 509¹⁰), pacificou o entendimento em favor do comprador de boa-fé cujas notas fiscais emitidas pela vendedora tenham sido declaradas inidôneas posteriormente, explicitando, ainda, que "*a responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco*".

O eminente Tribunal, através de vários julgados posteriores, sedimentou a cognição de que a tão-somente declaração de inidoneidade das notas fiscais não opera efeitos *ex tunc* com relação ao adquirente de boa-fé. Assim, a demonstração da boa-fé do adquirente, na linha do repetitivo, se perfaz quando atendidos os seguintes requisitos:

- a) a declaração de inidoneidade do fornecedor e dos documentos fiscais por ele emitidos tenha ocorrido **posteriormente à data das operações**;
- b) o adquirente tenha demonstrado que **agiu de maneira diligente dentro das suas limitações e verificado a situação cadastral do fornecedor no momento das transações** (operações), os **documentos fiscais possuíam a aparência de regularidade** e houve a devida **escrituração contábil e fiscal das transações**;
- c) haja **comprovação da efetiva ocorrência da operação de circulação de mercadorias** - assim entendida a transferência da posse e da propriedade da mercadoria transacionada entre fornecedor e adquirente -; e
- d) haja **comprovação do pagamento** pelo preço firmado com o fornecedor em favor da aquisição das mercadorias.

¹⁰ **Enunciado**

É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda. (**SÚMULA 509**, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/03/2014, DJe 31/03/2014)

Desse modo, uma vez atendidos, caberá ao fisco o ônus de provar que a operações registradas nas aludidas notas fiscais não aconteceram, afastando, assim, a presunção de boa-fé da contribuinte.

Por todo o exposto, não é admissível, por parte do Fisco ou dos operadores do contencioso administrativo e judicial, apreciações subjetivas, quando da análise da boa-fé do contribuinte, que extrapolem os sinalados critérios, sob pena de criar instabilidade jurisprudencial e uma ambiência de insegurança jurídica, abrindo-se precedente em prol do vislumbre de casos semelhantes, entretanto, com resultados distintos.

4.4 DA TRIBUTAÇÃO DO IRRF PREVISTO NO ART. 61, DA LEI Nº 8.981/95

A princípio, é essencial analisarmos o disposto no art. 61, da Lei nº 8.981/95¹¹. Observa-se que através do seu *caput* instituiu-se a tributação exclusiva na fonte sobre rendimentos pagos a beneficiários não identificados. Igualmente, o seu §1º aplica a mesma tributação quando há constatação do pagamento/entrega de recursos a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, independente de contabilização, mas não for comprovada a operação ou a sua causa, ou seja, se o Fisco se depara com pagamentos cujas operações ou a sua causa não forem comprovados mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitará o Sujeito Passivo à incidência do imposto de renda (que deveria ter sido retido na fonte), exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa.

Outrossim, infere-se do comando supra, mesmo na interpretação mais comezinha, que a sua aplicação não está autorizada quando **não restar comprovado pelo Fisco o pagamento a beneficiário não identificado ou o pagamento ou entrega de recursos a sócio ou terceiro sem comprovação da operação ou da causa do dispêndio.**

Nessa seara, **o ato de realizar o pagamento configura-se no pressuposto material da norma em questão**, condição indispensável para que se efetive a incidência do imposto de

¹¹ Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, **todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado**, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, **aos pagamentos efetuados** ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, **contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa**, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2a Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto. **(g.n.)**

renda exclusivamente na fonte. Trata-se de uma limitação, dado que tem a Fiscalização o ônus de identificar as saídas, contabilizadas ou não, de forma direta, concreta, sendo inadmissível a sua presunção.

Além disso, uma vez comprovado o pagamento, **deve o Fisco justificar que não foi possível, mesmo após diligências, identificar o beneficiário do pagamento ou a causa/comprovar a operação.** Nessa senda, é devido o lançamento se não identificado o beneficiário, contudo, caso o seja, será se verificar ausentes a operação e a causa do pagamento.

No que toca a definição de operação e causa, bem como a comprovação, me permito valer dos fundamentos aduzidos pelo ilustre Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior no Acórdão nº 1201-003.195, os quais adoto:

(...)

*105. Caso o beneficiário do pagamento não seja identificado é devido o lançamento; caso o seja, necessário verificar se a operação e a causa do pagamento foram comprovadas. **Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, venda, entre outros) que ensejou o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento.** Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também **poderá ser considerado sem causa.***

*106. Nesse sentido, para comprovar tanto a operação quanto a causa **não basta uma roupagem jurídica, o registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal,** é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento. (g.n.)*

(...)

A sobredita aceção está em consonância com a jurisprudência administrativa prevalente do CARF, conforme ementas abaixo transcritas:

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO, OU QUANDO NÃO FOR COMPROVADA A OPERAÇÃO OU SUA CAUSA.

Por expressa determinação legal, sujeitam-se ao IRRF, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. (Acórdão nº 9101-004.153 – CSRF / 1ª Turma. Sessão de 07/05/2019)

PAGAMENTOS REALIZADOS SEM COMPROVAÇÃO DO BENEFICIÁRIO OU A SUA CAUSA. CAUSAS AUTÔNOMAS DE INCIDÊNCIA.

A premissa contida no § 1º do art. 61 da Lei 8.981/95 é clara no sentido de que o IRRF será cobrado “também” quanto “aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular”, deixando extreme de dúvidas que: i) a ausência de causa é, sim, um “tipo” autônomo da aludida regra de responsabilização (ou incidência, para quem assim o preferir); ii) este tipo pressupõe o conhecimento quanto ao destinatário dos recursos, mormente quando explicitamente se refere aos “terceiros” ou aos sócios e/ou acionistas.

Assim o aludido preceptivo será aplicado tanto no caso em que se desconhecer os destinatários, como na hipótese em que, mesmo que conhecidos os beneficiários, a ausência de uma causa ainda imporá a exigência do IRRF na forma do aludido artigo de lei. (Acórdão nº 9101-006.342 – CSRF / 1ª Turma. Sessão de 05/10/2022)

PAGAMENTOS SEM CAUSA COMPROVADA. INCIDÊNCIA EXCLUSIVA NA FONTE. PRESUNÇÃO SOBRE EXISTÊNCIA DO PAGAMENTO. ELEIÇÃO DISCRICIONÁRIA DA DATA DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. EXIGÊNCIA INSUBSISTENTE.

A exigência de IRRF de que trata o art. 61 da Lei nº 8.981/95 não se sustenta se a autoridade fiscal não comprova, ainda que por meio da escrituração contábil do contribuinte, os registros específicos dos pagamentos assim como a data em que teriam sido realizados.

O lançamento de IRRF realizado com base em presunção de pagamentos lastreado em elementos frágeis e com eleição discricionária da data de ocorrência do fato gerador não se sustenta. (Acórdão nº 9101-005.251 – CSRF / 1ª Turma. Sessão de 12/11/2020)

Também contribui para esclarecimento do preceptivo sob análise, colacionarmos excertos do Acórdão nº 1201-003.397, cujo redator do voto vencedor foi o Ilustre Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, que traz uma visão sobre o tema no tocante a sua natureza de presunção legal, com a qual pactuo:

(...)

É certo que o IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 possui especificidades que permitem classificá-lo como uma exceção. O IRRF em geral já é uma exceção, pois é fruto de uma substituição tributária do Imposto de Renda (das pessoas físicas e das pessoas jurídicas). O IRRF com tributação exclusiva na fonte, uma modalidade de IRRF, é uma exceção maior ainda, pois toda a tributação fica contida no substituto tributário, não havendo reflexo sobre a apuração realizada pelo contribuinte, que não oferece à tributação a receita obtida. O tributo da espécie é uma exceção ainda mais específica, pois é uma substituição tributária com tributação exclusiva e cujo fato gerador não é o pagamento, pois o tributo passa a ser exigível apenas a partir do momento em que o substituto tributário não informa à fiscalização a identificação do contribuinte ou a causa do pagamento.

Entendo que o IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 é exigido do substituto tributário por meio de uma presunção legal. Nessa presunção, o fato conhecido é a existência de um pagamento cujo destinatário se desconhece ou cuja causa é desconhecida e cujo desconhecimento se deve à atitude omissiva do substituto tributário. O fato desconhecido é que dá ensejo à omissão presumida.

Assim, a exigência do IRRF em tela muito se assemelha à exigência do IRPJ prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, em que a presunção legal tem como fato conhecido a existência de depósito bancário cuja origem o contribuinte não comprova. Saliente-se que o ordenamento jurídico tributário possui outros casos semelhantes de presunção, como o saldo credor de caixa, o passivo a descoberto e os pagamentos não escriturados (art. 12, §2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e art. 40 da Lei nº 9.430/1996. A diferença entre essas espécies e o IRRF em tela é que, aqui, a tributação se dá sobre o substituto tributário e não sobre o contribuinte.

Portanto, a conduta que dá ensejo ao acionamento da presunção legal em tela é a simples omissão em informar o real beneficiário do pagamento ou a sua real causa econômica, independentemente da existência, ou não, de intuito doloso.

Em resumo, a exigência do IRRF sob apreciação tem natureza de presunção legal, ou seja, a partir de um fato conhecido – a inquestionável realização de pagamento, pressuposto material da norma em questão - e da negativa (expressa ou tácita) do Fiscalizado em identificar o efetivo destinatário – verdadeiro titular dos rendimentos - ou a real origem econômica do dispêndio, a lei autoriza que seja exigido o tributo de quem realizou o pagamento, por uma presunção de omissão de receita por parte do destinatário do pagamento, associada a uma substituição tributária.

Nessa quadra, como é comum às presunções legais desse tipo, a Fiscalização não está obrigada a rastrear a utilização do pagamento, de outro giro, **pode o Sujeito Passivo afastar a acusação fiscal ao demonstrar que não houve o pagamento (negativa do fato conhecido) ou ao apontar, cumulativamente, o destinatário do pagamento e a sua real origem econômica (esclarecimento da natureza do pagamento).**

No que tange à compreensão de alguns doutrinadores de que na norma em questão o ato ilícito vem tipificado como “um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado”, sendo este o elemento essencial da sua hipótese de incidência, em afronta ao determinado no art. 3º, do CTN¹², ousou discordar.

Não obstante, sem pretensão de inovar, no que toca à licitude da materialidade do imposto previsto no art. 61, da Lei nº 8.981/95, bem como no que diz respeito ao antagonismo com a multa qualificada, trago a exposição do ilustre Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior no Acórdão nº 1201-003.195, que bem representa minha compreensão a respeito do tema:

¹² Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

108. *Quanto ao suposto antagonismo do IR-Fonte com a multa qualificada, o argumento ganha força em face da onerosidade da alíquota de 35%, a qual se agrava com o reajustamento da base de cálculo. Concordo que se trata de uma tributação onerosa. No entanto, esta era a alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à época da publicação da Lei nº 8.981/1995, prevista em seu art. 8º. O fato desta última alíquota ter sido revogada posteriormente pela Lei nº 9.250, de 1995 e aquela permanecido no mesmo patamar é opção legislativa.*

109. *Por mais onerosa que seja a alíquota, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção. Assim, uma vez comprovado que houve simulação, fraude ou conluio, no pagamento de algumas das hipóteses prevista no art. 61 da Lei 8.981, de 1995, a multa qualificada deve ser aplicada. O que atrai a incidência dessa espécie de multa é a conduta praticada pelo sujeito passivo ao efetuar o referido pagamento. Deixar de aplicá-la à hipótese vertente, ao argumento de dupla penalidade, significa considerar tributo como sanção, ou, de outro modo, negar vigência ao texto legal por considerá-lo inconstitucional, o que é vedado a este CARF.*

Nesse diapasão, partindo da premissa que tributo não é sanção, importa ressaltar que a excepcional espécie de IRRF em questão submete-se a tributação exclusiva na fonte, em outras palavras, o pagamento não está sujeito à antecipação para fins de ajuste anual e, por conseguinte, o destinatário não poderá deduzi-lo na sua declaração de ajuste. Não obstante, tal ressalva não se constitui óbice à dedução do valor retido e recolhido pela fonte pagadora, referente às notas fiscais cujo pagamento foi considerado sem causa ou a operação não foi comprovada, do IRRF lançado de ofício.

Ainda nessa seara, no que toca à possibilidade de cumulação da autuação de IRPJ/CSLL baseada na glosa de despesas/custos, que não foram comprovadas/inexistentes, as quais foram deduzidas na apuração do lucro líquido contábil, elemento essencial para o cálculo da base sobre a qual incidem o IRPJ e a CSLL; com a de IRRF motivado pelo pagamento a beneficiário não identificado ou cujas operações não foram comprovadas ou sem causa, desde que haja a comprovação por parte da autoridade fiscal do efetivo pagamento - repelida por alguns doutrinadores por entenderem que caracteriza dupla penalização / *bis in idem* rechaçada por nosso ordenamento jurídico -, além de já termos afastado a concepção de penalidade do IRRF em foco, pactuamos que em favor da **plena compatibilidade**. Vejamos.

Primeiro, porque nessa quadra não há espaço para suscitar que essas incidências tributárias se corporificam sobre uma mesma base, materialidade ou que há caracterização de *bis in idem*, posto que não se está perante a um único fato a partir do qual se extrai uma dupla incidência tributária. Segundo, devido à referida coadunabilidade evidenciar-se por se tratar de distintos fatos geradores (despesas incorridas e pagamentos), seja qual for o ângulo de visualização das suas exterioridades: material, temporal, quantitativa e pessoal.

A respeito da distinção quanto à materialidade dos fatos geradores apontados, mister trazer à baila o entendimento consubstanciado no Acórdão nº 9101-004.543, de Relatoria da Ilustre Conselheira Andréa Duek Simantob, que bem representa minha compreensão a respeito do tema:

Há casos em que as despesas podem ter sido glosadas (por inexistentes), mas que sequer foram de fato pagas aos pretensos beneficiários, como ocorre no caso das chamadas “notas de favor”. Neste caso, haveria a exigência somente de IRPJ e de CSLL pela glosa das despesas inexistentes, mas não haveria exigência de IRRF porque não estaria materializado o correspondente pagamento.

Noutro giro, há casos em que — mesmo se tratando de pagamentos comprovadamente efetuados, mas relativos a despesas inexistentes, posto que não comprovada a correspondente operação ou a sua causa — pode haver somente a exigência de IRRF, mas não a exigência de IRPJ e de CSLL. Isto pode ocorrer por várias razões, dentre as quais o fato de o sujeito passivo estar submetido ao regime de tributação do lucro presumido ou arbitrado, por exemplo, regimes os quais são em regra indiferentes às despesas para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ou então, ainda, pode ocorrer que o sujeito passivo, mesmo estando submetido ao regime do lucro real, tenha apurado prejuízo fiscal no período em questão.

*Todas essas hipóteses citadas, dentre outras que se poderia imaginar, evidenciam a clara distinção das infrações quanto ao seu **aspecto material**.*

*Quanto ao **aspecto temporal**, a exigência do IRPJ e da CSLL se dá no momento correspondente ao aproveitamento fiscal do custo inexistente (ao final do período de apuração do lucro tributável). Já no caso do IRRF, a exigência se dá no momento da efetivação do pagamento sem causa que o justifique. Há clara distinção, portanto, também com relação ao aspecto temporal.*

*No **aspecto quantitativo**, igualmente se afiguram distintas as suas bases de cálculo. E as bases de cálculo são distintas não somente em razão do reajustamento do valor do pagamento sobre o qual recairá o imposto na fonte, mas também em razão da própria distinção material quanto aos fatos geradores captados por cada uma das incidências, posto que, conforme visto, pode haver despesas inexistentes que não motivam pagamentos, e pode também haver pagamentos sem causa completamente desvinculados de alguma despesa contabilmente reconhecida. Portanto, também com relação ao aspecto quantitativo as incidências são distintas.*

*Por fim, quanto ao **aspecto pessoal**, nada obstante o sujeito passivo sobre o qual recaem as exigências seja o mesmo, não se pode ignorar o fato de que, enquanto este sujeito passivo, no que diz respeito à exigência de IRPJ e de CSLL, encontra-se claramente na posição de contribuinte (que reduziu indevidamente o seu lucro), no caso do IRRF, muito embora a lei não expressamente assim o designe, a condição*

por ele ostentada é a de responsável, por se constituir na fonte pagadora dos rendimentos cuja operação ou causa não restou comprovada.

É inegável, ademais, que a não identificação da causa dos pagamentos impede o fisco de confirmar a regular tributação do rendimento auferido pelos beneficiários dos pagamentos assim feitos, circunstância esta que acentua a completa desvinculação entre os fundamentos jurídicos que dão suporte à materialidade de cada uma das infrações reportadas (glosa de custos, de um lado, e pagamentos sem causa, de outro).

Portanto, sob todas as óticas, não há como prosperar a tese de um suposto bis in idem quanto às mencionadas exigências. (g.n.)

No mesmo sentido do presente voto, assim também já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, consoante os precedentes a seguir transcritos:

IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS. IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA. EXIGÊNCIA SIMULTÂNEA. POSSIBILIDADE

Sujeita-se à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado por pessoa jurídica a beneficiário não identificado, bem assim os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

A tributação pelo do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, em relação a pagamentos a beneficiários não identificados ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa, não exclui a incidência de IRPJ e CSLL resultante da glosa das despesas fictícias, as quais são indedutíveis por previsão legal expressa. (Acórdão nº 9202-009.937 – CSRF / 2ª Turma. Sessão de 23/09/2021)

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

Quando não for comprovada a causa do pagamento, incide o IRRF. Por outro lado, uma despesa fictícia deve ser glosada, para que IRPJ e CSLL incidam sobre as bases de cálculo corretas. Consequentemente, se um contribuinte efetua pagamento por serviço e o deduz na apuração dos lucros tributáveis, mas não prova a efetiva prestação, incidem IRPJ/CSLL pela glosa da despesa e IRRF devido à ausência de causa para o pagamento. (Acórdão nº 9101-004.543 – CSRF / 1ª Turma. Sessão de 07/11/2019)

Neste ponto, merece repisar que não é plausível depreender, da leitura do art. 61, da Lei nº 8.981/95, que a constatação de despesas não comprovadas, por si só, mesmo se baseando nos mesmos elementos de prova, seja suficiente para caracterizar que ocorreu um pagamento a beneficiários não identificados ou sem causa, para efeito de incidência do IRRF.

Insisto, a subsunção ao aludido preceptivo requer que o Fisco envie todos os esforços no sentido de exaurir a busca pelo beneficiário do pagamento ou, caso identificado,

comprovar a operação ou a causa do dispêndio. Extenuadas essas pretensões, aplica-se o dispositivo.

Em resumo, pelo exposto, só podemos glosar as despesas e concomitantemente aplicar o preconizado no art. 61, da Lei nº 8.981/95, quando não há comprovação delas e, de modo síncrono, verificarmos a situação em que a contabilidade registra o pagamento a um destinatário irreal ou em relação a uma operação igualmente irreal, circunstâncias que caracterizam o pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa.

4.5 DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO – LANÇAMENTOS DO IRPJ, CSLL, PIS E COFINS

Lastreado nas sobreditas considerações, passaremos analisar o presente caso. Conforme relatamos, a autuação decorreu de infrações detectadas nas relações comerciais e/ou financeiras entre a Recorrente – adquirente de **lingotes de alumínio** - e a empresa SOHO Brighton Metals EIRELI, CNPJ 05.825.925/0001-95 (doravante denominada SOHO) – fornecedora -, durante três meses do ano-calendário de 2013, que, segundo o Fisco, resultou constatada a inidoneidade dos documentos emitidos pela fornecedora e a inexistência das operações discriminadas nos documentos fiscais.

Aqui, é mister registrar os **pontos incontroversos** neste litígio:

- a) A SOHO não tinha capacidade patrimonial/administrativa/operacional para executar seu objeto. Face a essa verificação, foi exarado o Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 002158283, em 24/8/2018, baixando o correspondente CNPJ de ofício e declarando inidôneos todos os documentos emitidos pela dita pessoa jurídica, os quais tiverem seus efeitos tributários afastados desde 02/08/2012;

<p>Número do Ato Declaratório Executivo: 002158283 Data da Publicação: 24/08/2018</p> <p style="text-align: center;">Baixa de ofício de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).</p> <p style="text-align: center;">Pelo presente ato, considerando o que consta no processo administrativo nº 19515.720498/2018-96 , em conformidade com o disposto no paragrafo 2º do art. 31 da Instrução Normativa RFB nº 1.634, de 06 de maio de 2016, declara-se:</p> <p style="text-align: center;">Art. 1º BAIXADA de ofício a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de nº 05.825.925/0001-95 do contribuinte SOHO & BRIGHTON METALS - EIRELI.</p> <p style="text-align: center;">Art. 2º Inidôneos, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiros interessados desde 02/08/2012, os documentos emitidos pela pessoa jurídica, com fundamento no art.29, inciso II, alíneas "a" e "b", item 2, art.31 e art.47 da IN RFB nº 1.634 de 2016..</p>

- b) A realização de pagamentos por parte da NOVELIS em virtude do preço acordado com a SOHO, em contrapartida, das mercadorias adquiridas, via transferência bancária, consoante provas às fls. 482/504;
- c) As matérias-primas adquiridas pela NOVELIS – lingotes de alumínio - estão condizentes com o seu objeto, por conseguinte, os dispêndios correspondem a custos relativos ao processo produtivo;

- d) Houve a escrituração contábil e fiscal pela NOVELIS das operações realizadas com a SOHO; e
- e) A narrativa da Autoridade Fiscal demonstra clarividente esquema fraudulento engendrado pela SOHO em favor de gerar créditos do ICMS Paulista para os adquirentes, que se relacionou nos anos-calendário de 2013 e 2014.

Prosseguindo, no TVF, às fls. 46/66, o Agente Fazendário afirma que a glosas dos custos relacionados às mercadorias adquiridas pela NOVELIS da SOHO, bem como dos correspondentes créditos de PIS e COFINS, **fundamentaram-se em documentos fiscais inidôneos (“notas frias”), inexistência de circulação das mercadorias e ausência de comprovação do transporte.** Saliento que tais inferências foram corroboradas pela decisão atacada.

Sem embargo, ao compulsarmos o sinalado TVF, observa-se que **o Agente Fiscal claudica no que toca ao recebimento das mercadorias pela NOVELIS.** Seguem excertos que corroboram com nossa percepção, extraídos das constatações atinentes ao *modus operandi* das operações realizadas pela SOHO:

- a) (...) *A saída da maioria destes recursos, conforme informado acima, não foi para os supostos fornecedores da SOHO, mas pulverizada em diversas empresas e empresários do ramo de metais e sucatas. Conclui-se, portanto, que as Notas Fiscais emitidas pela SOHO serviram para encobrir o fornecimento de mercadorias de contribuintes do ramo de metais e sucatas que não emitiram Nota Fiscal, desonerando-os do pagamento de tributos incidentes sobre as vendas e receitas, caracterizando, em tese, sonegação fiscal; (g.n.)*
- b) (...) *Neste fluxo de caixa foi possível identificar operações onde a SOHO “cobrava” uma comissão de 2% para emitir a nota fiscal e direcionar os recursos creditados pelo “cliente” à ordem; (g.n.)*
- c) (...) *Os demais fornecedores são empresas que utilizaram a SOHO como empresa interposta para simular circulações de forma a suportar o ICMS devido na venda e gerar créditos aos adquirentes. Esta situação está relacionada, principalmente, com tarugos e lingotes de alumínio e a simulação de sua circulação ocorreu em função do artigo 400 – D do Decreto 49.612, de 23 de maio de 2005, do Governo do Estado de São Paulo (RICMS-SP) que difere o lançamento do imposto nas operações internas. (...) Em consequência, uma venda dentro do Estado de São Paulo era simulada, através da SOHO como se originária do Rio de Janeiro, por exemplo, de forma a gerar créditos ao adquirente; (g.n.)*
- d) (...) *Para contribuintes situados em outro Estado da Federação, considerando a ausência do diferimento do ICMS para vendas de sucatas interestaduais, ocorria a emissão de notas fiscais de sucata para acobertar vendas de mercadorias por contribuintes situados nestes Estados sem a emissão de nota fiscal, de forma a produzir creditamento de ICMS ao adquirente situado no mesmo Estado; e (g.n.)*

- e) Em razão de diligência concretizadas nos clientes e beneficiários de recursos originados na SOHO em favor de comprovar a efetividade das operações, inferiu que (...) *não houve justificativa para o recebimento destes valores, quando não suportados pelas Notas Fiscais que deveriam ter emitido. Alguns, inclusive, reconheceram a venda sem emissão de nota fiscal. (g.n.)*

Ainda nessa linha de raciocínio, o Auditor Fiscal ao comentar o relacionamento entre a Recorrente e a SOHO e, em seguida, apresentar uma análise conclusiva sobre as provas carreadas aos autos e respostas da NOVELIS as diversas intimações, asseverou:

- a) (...) *Analizando o fluxo de entrada e saída de mercadorias discriminadas nos documentos fiscais relacionados à SOHO, constatamos que a origem da maioria dos produtos, supostamente, vendidos pela SOHO para a NOVELIS é a Bluequest Resources (na época denominada JB Commodities do Brasil Importação e Exportação Ltda), CNPJ: 14.392.535/0001-60, com coincidência nas datas de emissão das notas fiscais, dos produtos e do seu peso. Este fluxo encontra-se discriminado no ANEXO I a este Termo. Ressalvo que NÃO HÁ NOS AUTOS questionamentos quanto à capacidade patrimonial e operacional da BLUEQUEST, como também sobre a sua regularidade fiscal; (g.n.)*
- b) (...) *Analizando os fatos descritos, a documentação e as respostas apresentadas podemos afirmar que os produtos, independentemente do seu recebimento pela NOVELIS, NÃO foram fornecidos pela SOHO e que as notas fiscais emitidas pela SOHO são inidôneas; (g.n.)*
- c) (...) *Em relação a qualidade do produto, a certificação de qualidade dos lingotes de alumínio devem seguir os padrões da norma NBR ISO 209. É obvio que a SOHO não tinha condições de realizar a certificação do produto e, conseqüentemente, em se considerando que o real fornecedor foi a Bluequest, temos que a Novelis aceitou certificado de qualidade de terceiros, e o fazendo, tinha conhecimento da origem dos produtos e da condição da SOHO; (g.n.)*
- d) (...) *A Novelis buscou eximir-se de comprovar a efetividade do transporte e o recebimento das mercadorias transferindo a responsabilidade para a SOHO. Ademais, manteve esta posição ao ser confrontada com uma situação contraditória como a das diversas entregas realizadas pelo mesmo motorista e caminhão (item 56.4), onde se conclui que a origem dos produtos não era no Rio de Janeiro onde se localizava o estabelecimento emitente dos documentos fiscais; e (g.n.)*
- e) (...) *Este comportamento de exceção em relação a SOHO também ocorreu em relação às diferenças de pesagem das notas fiscais nos.: 48, 72, 85, 89, 94, 99, 102, 125 e 131, superiores a 0,5%, em que a NOVELIS, contrariando os seus procedimentos adotados para os demais fornecedores (item 59.3), não realizou nenhum ajuste de preços; (g.n.)*

De outro giro, na peça recursal, a NOVELIS reprisa os argumentos, fundados em vasto cabedal probatório, colacionados na fase contenciosa *a quo*, e inova ao carrear aos autos

Relatório de Constatação elaborado pela empresa Ernst & Young, às fls. 1175/1414, através do qual objetivou demonstrar a “*existência de elementos que convergem no sentido da efetiva ocorrência das operações de aquisição, pela Novelis do Brasil Ltda., e do fornecimento de insumos pela Empresa Soho Brighton Metals Eireli no ano-calendário de 2013*”. Desses elementos, merecem destaque:

- a) (...) *Vale ressaltar que o referido Relatório de Constatação teve por base não só os mesmos documentos já juntados aos autos, mas também uma diligência realizada pela empresa de auditoria na fábrica da recorrente. Essa diferença entre as conclusões do TVF e o Relatório de Constatação provavelmente decorre do fato de o auditor fiscal não ter se diligenciado às instalações da recorrente (ou pelo menos não foi identificada prova nesse sentido); (g.n.)*
- b) Elenca os documentos, apresentados na fase inquisitorial, **que atestam a entrada das mercadorias no seu estabelecimento e o pagamento do preço correspondente:**
 - i. Planilha informando os dados das notas fiscais e as respectivas informações de pagamento, às fls. 133/135;
 - ii. Ordens de compra e tratativas comerciais com a SOHO, às fls. 505/513;
 - iii. Comprovantes de pagamento via transferência bancária, às fls. 482/504;
 - iv. Fichas de pesagem das mercadorias no momento da entrada no seu estabelecimento, às fls. 557/645; e
 - v. Livros fiscais e registros do Sistema Pública de Escrituração Digital (“SPED”) que demonstram a contabilização das mercadorias adquiridas.
- c) No que toca ao cadastramento da SOHO como fornecedor, adotado como medida preventiva para atestar a regularidade deste, aduz que se deu mediante apresentação de 11 (onze) documentos, os quais apontavam estabilidade financeira e regularidade fiscal (vide destaque das páginas onde se encontram neste PAF nº 19515.720851/2018-38):

Imagem 02 – Documentos cadastrais

Referência	Documentos cadastrais - Recebidos da Soho
1	Ficha cadastral completa emitida pela Junta Comercial do Estado de São Paulo (“JUCESP”)
2	Contrato Social
3	Balanço Patrimonial
4	Demonstração dos Resultados do Exercício (“DRE”)
5	Certidão Negativa de Débitos Federais
6	Certidão Negativa de Débitos Estaduais
7	Certidão Negativa de Débitos Municipais
8	Certidão Negativa de Débitos de Contribuições Previdenciárias
9	Certidão Negativa de Débitos com o FGTS
10	Comprovante de situação cadastral regular perante o CNPJ
11	Comprovante de situação cadastral regular perante o SINTEGRA

Estes documentos estão presentes nos autos do PAF 19515.720851/2018-71, nas seguintes páginas, respectivamente: fls. 100 a 103; fls. 455 a 460 e 487 a 492; fls. 466 a 479; fls. 447 a 452, 461 a 465 e 481 a 485; fls. 446; fls. 480 e 495; fls. 494; fls. 453; fls. 454; fls. 486 e fls. 493.

Em relação ao PAF 19515.720851/2018-38, nas seguintes páginas, conforme informado na Impugnação: fls. 136 a 139; fls. 655 a 660 e 687 a 692; fls. 666 a 679; fls. 647 a 652, 661 a 665 e 681 a 685; fls. 646; fls. 680 e 695; fls. 694; fls. 653; fls. 654; fls. 686 e fls. 693.

- d) Partindo da premissa que a comprovação do recebimento das mercadorias se perfaz mediante emissão da “ficha de pesagem”, assevera que o procedimento controlado que precede e atesta a confiabilidade deste documento se inicia, após o apontado cadastramento, através da formalização da ordem de compra – ressalva que pode está atrelada a várias notas fiscais -, por meio da qual solicita a quantidade de material desejado. Nessa toada, aduz que o (...) *veículo só consegue ingressar no estabelecimento da recorrente portando a nota fiscal inerente à carga e ainda passa por duas pesagens, realizadas por dois funcionários – um na entrada e outro na saída –, para garantir a segurança do procedimento. O Relatório de Constatação da E&Y afirma categoricamente que “todos os motoristas, sem exceção, passam por essa triagem” e “pela sala de segurança empresarial” (fl. 10);*
- e) (...) *Percebe-se, assim, que a própria existência das fichas de pesagem revela a entrega das mercadorias, pois seria inexequível um “esquema” envolvendo as dezenas de funcionários da recorrente que atuam desde o recebimento até o agendamento dos pagamentos e os registros contábeis destes e das notas fiscais. Presumir o contrário e exigir da recorrente ainda mais procedimentos/documentos se mostra completamente desarrazoado;*
- f) Ao apreciar todas as provas colacionadas aos autos e realizar diligências no estabelecimento da Recorrente em prol de acompanhar todo o fluxo das operações, o multicitado Relatório de Constatação elaborado por empresa de auditoria privada concluiu:

A partir da análise da documentação enviada pela Empresa e presente nos processos administrativos citados anteriormente, bem como a diligência realizada na fábrica da Empresa, observamos que o fluxo de operação da Novelis para aquisição de lingote de alumínio com seus fornecedores segue os seguintes passos:

Imagem 01 - Fluxo das Operações



Ante o exposto, de acordo com os procedimentos de trabalho apresentados, concluímos pela existência de elementos que convergem no sentido de efetiva ocorrência das operações de aquisição, pela Novelis, e do fornecimento de insumos pela empresa Soho, uma vez que:

- A Novelis negociou com a Soho a quantidade total de 6.156.000 kg de lingote de alumínio ao valor total de R\$ 35.263.231,80;
- No decorrer do ano-calendário de 2013, conforme nos foi informado por e-mail pela Empresa, a Novelis optou por não dar continuidade as operações de compra com a Soho, motivo pelo qual as quantias e quantidades totais presentes nas OCs são maiores do que aqueles presentes nas NFs;
- Ao analisarmos a totalidade das NFs, encontramos a quantidade total de 2.371.055 kg e o valor total (com tributos) de R\$ 13.672.653,28;
- Em relação as Fichas de Pesagem, a quantidade total encontrada foi de 2.374.070 kg;
- Quanto ao pagamento, ao confrontarmos todos os depósitos bancários realizados, encontramos a quantia total de R\$ 13.672.653,28;
- Desta forma, o valor total das NFs (com tributos) é a mesma quantia que foi paga pela Novelis via transferência eletrônica, por mais que tenha recebido 3.015 kg a mais do que o presente nas NFs;
- Em porcentagem, essa diferença representa 0,13% do total do peso bruto das NFs apurado, portanto, dentro da porcentagem permitida pelo Compliance da empresa (0,5%);
- Todas as NFs foram contabilizadas;

g) (...) Além disso, com as informações fornecidas, a Ernst & Young conseguiu elaborar uma planilha que vincula cada ordem de compra às respectivas notas fiscais, e fichas de pesagem, bem como o pagamento, o que seria inimaginável em casos de fraude (doc. 02, fls. 19/22). (...) Em conclusão, o conjunto probatório é congruente no sentido de que as operações efetivamente ocorreram, e que a recorrente recebeu as mercadorias e pagou por elas.

Ademais, sustenta que, em razão de relações comerciais que perduraram apenas três meses, a Autoridade Fiscal criou um estereótipo da Recorrente com base em um fornecedor fraudulento, maculando a decisão recorrida. Nessa linha, argumenta que a fiscalização se sustenta sobre uma conclusão previamente tirada de que pratica o mesmo *modus operandi* da SOHO.

Não obstante, pontua que foi desconsiderado que é a maior processadora de alumínio do mundo, com 11.000 fornecedores cadastrados, sendo ínfimo o ponto de interseção com a SOHO pois: as operações corresponderam a apenas 1,1% de todo o período autuado; e dos R\$ 980 milhões em notas fiscais emitidas pela SOHO, apenas 1,4% foram em seu desfavor.

Aprofundando-se a análise da espécie, diante do explanado, da vasta documentação carreada aos autos e adotando como régua o disposto no art. 82, da Lei nº 9.430/96, combinado com os critérios para ateste da presunção da boa-fé do adquirente definidos pela jurisprudência dominante do STJ, **entendo que assiste razão à Recorrente pelos seguintes motivos.**

Relembrando, conforme exaurimos, o sinalado preceptivo, notadamente o preceituado em seu parágrafo único, incorporou ao direito tributário pátrio a presunção de boa-fé do contribuinte, baseada em critérios objetivos, como forma de evitar a penalização indevida deste.

Nessa linha intelectual, as turmas do STJ consolidaram o entendimento de que presume-se a boa-fé do adquirente/tomador quando verificado o atendimento dos seguintes requisitos: (i) a declaração de inidoneidade do fornecedor – publicação do ADE – deve ter ocorrido após as operações que fundamentaram a autuação; (ii) o adquirente tenha verificado a situação cadastral e fiscal do fornecedor anteriormente ao momento das transações, as notas fiscais possuíam a aparência de regularidade e houve a escrituração contábil e fiscal das transações; (iii) o adquirente comprove o pagamento pelo preço firmado com o fornecedor para aquisição das mercadorias; e (iv) o adquirente comprove o recebimento das mercadorias conforme descritas nos documentos declarados inidôneos. **Destarte, uma vez atendidos, caberá ao fisco o ônus de provar que as transações estampadas nos documentos inidôneos não sucederam**, afastando, assim, a presunção legal em comento.

Ora, verifica-se a ocorrência dos três primeiros critérios de modo incontestado na espécie, seja porque foi constatado ou não contestado, por conseguinte, **o nó górdio do presente litígio reside na comprovação do recebimento por parte da NOVELIS dos lingotes de alumínio vendidos pela SOHO. Registro, ônus da Recorrente.**

Aqui peço vênica para transcrever trecho da obra de EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO¹³:

(...) O sujeito passivo tem o ônus, em primeiro lugar, de fazer a prova do atendimento aos requisitos legais; a lei tributária é a ele dirigida em caráter primacial e a ele cabe comportar-se da maneira como ela prescreve. O sujeito passivo, sob essa perspectiva, tem o dever de participar da busca da verdade material e as provas que vier a apresentar gozam de presunção de boa-fé, até prova em contrário. Ao Fisco cabe a prova em contrário, de modo que ele tem o dever de investigar os fatos além do que os papéis eventualmente declaram; ao Fisco cabe investigar o que ocorreu antes e depois do fato.

(...)

Assim, nem mesmo a falta de documento escrito não significa, a priori, que a despesa não possa ser provada. Essa comprovação será material ou formal. A prova material exigida é a demonstração de que determinado serviço foi efetivamente prestado ou que determinado bem ou utilidade foi realmente adquirido ou empregado em benefício da empresa que suportou o gasto. Do ponto de vista formal, essa comprovação será feita por ‘todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos’, na forma do Código de Processo Civil. Além disso, em abono a tal entendimento pode ser invocado o disposto no art. 212 do Código Civil de 2002, segundo o qual os atos jurídicos podem ser provados mediante: (a) confissão; (b) documentos públicos ou particulares; (c) testemunhas; (d) presunção; (e) perícia, exames e vistoriais; e (f) arbitramento.

(...)

¹³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de renda das empresas. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 239.

Nesse racional, amparado pelo que discorremos, com todas as vênias aos trabalhos e interpretações das autoridades inquisitorial e julgadoras, concordamos com a Recorrente que (...) *a conclusão manifestada no TVF e acolhida pela decisão recorrida é contraditória em relação aos fatos e fundamentos expostos ao longo do Termo, especialmente no que refere à efetiva ocorrência das operações.*

É certo que a NOVELIS não demonstrou de forma hialina que as operações ocorreram nos moldes medianamente aceitos – informalidade incomum em negociações dessa monta; não apresentação dos contratos ou orçamento prévio atinentes as transações realizadas; e ausência de diligência no tocante à origem das mercadorias, tampouco quanto ao certificador -, **todavia, assinalo, nos atendo às provas, evidências e argumentações disponíveis nos autos, não há outra ilação possível senão que foram efetivamente recebidas.**

Nessa linha cognitiva, preenchidos os critérios estabelecidos pela jurisprudência dominante fundada na base legal tributária vigente, **é forçoso presumir a boa-fé da NOVELIS**, o que lhe legitima a deduzir os custos, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; e a aproveitar os créditos do PIS e da COFINS, passíveis de utilização na apuração destas contribuições pelo regime não cumulativos, ambos relacionados às transações com a empresa SOHO, apesar de estarem arrimados em documentos inidôneos.

Como muito bem expôs a Defesa, inclusive é possível extrair similar dedução ao compulsarmos o TVF, é indiscutível que a empresa SOHO está inserida em um esquema fraudulento com objetivo de gerar créditos do ICMS Paulista para os adquirentes dos lingotes de alumínio, ainda assim, trata-se de ilícito restrito ao âmbito estadual.

Diferente do sinalado tributo estadual, o fato de a operação ser interestadual ou interna, em nada interfere no direito do Contribuinte em se creditar do PIS e COFINS não cumulativo, muito menos de deduzir os custos envolvidos para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Quer dizer, as evidências e argumentações integrantes do TVF demonstram que as acusações fiscais discutidas nos autos são típicas do ICMS, visto que refletem aspectos importantes à não-cumulatividade e à regra de diferimento aplicáveis ao imposto estadual.

Ademais, segundo norma tributária atinente e jurisprudência do STJ prevalente, em prol da segurança jurídica, é defeso às autoridades inquisitoriais e aos operadores do contencioso administrativo e judicial concluírem que determinado Contribuinte conduziu indevidamente suas operações comerciais com base em critérios subjetivos, inclusive, na espécie, sustentado em meras suposições, e afastar a boa-fé invocada.

Em outras palavras, na espécie, o fato de o Fisco ter constatado que, em relação às transações com a SOHO, a NOVELIS: (i) não adotou procedimentos de *compliance*, segundo a Fiscalização comumente aplicado a outros fornecedores; (ii) não realizou inspeção *in loco*; (iii) aceitou a certificação de qualidade dos lingotes de alumínio realizada por terceiros; (iv) eximiu-se da responsabilidade pelos transportes das mercadorias; (v) não realizou ajustes de preços frente

as diferenças de pesagens; e (vi) conduziu a negociação com excesso de informalidade, embora denotem atitudes suspeitas e estranhas, consoante extenuamos, **não são suficientes para afastar a boa-fé apelada**, visto que no direito pátrio afere-se de modo objetivo, portanto, e, uma vez preenchidos os requisitos estipulados para concretização desta presunção legal, **DEVE SER RECONHECIDA**.

Outrossim, não podemos olvidar que, na espécie, a atuação do Fisco Federal só ocorreu após cinco anos do fato gerador, quando da publicação do ADE, embora, ao longo desse período, a SOHO: recebeu pagamentos pelas mercadorias supostamente vendidas, passível, portanto, de tributação; permaneceu omissa com as declarações relativas aos tributos administrados pela RFB; não efetivou qualquer recolhimento; e sua movimentação financeira se mostrou incompatível com o volume de notas fiscais de venda emitidas – nas palavras da Autoridade Autuante (...) *emitiu, entre 2013 e 2014, notas fiscais de venda que totalizaram, aproximadamente, R\$ 980 milhões, numa suposta movimentação de 162 mil toneladas de produtos, frente a uma movimentação financeira, a crédito, de aproximadamente R\$ 480 milhões, através de 5 (cinco) estabelecimentos (2 em SP, RJ, SC e AL) e apenas 4 empregados, todos em funções administrativas.*

Ou seja, independente das supostas fraudes ao Fisco Estadual Paulista, vê-se que a ação fiscal se voltou contra quem efetivou os pagamentos pelas mercadorias recebidas, demonstrou a veracidade das transações e as registrou escorreitamente sob a lógica contábil e fiscal, quer dizer, calcado nas proposições jurídicas e jurisprudenciais exauridas, creio que se trata de um adquirente que realizou as operações de boa-fé, não sendo razoável imputar-lhe responsabilidade – fiscalização da capacidade patrimonial e operacional da SOHO - por uma atividade da qual não pode desincumbir-se porque vinculada legalmente ao poder-dever da autoridade administrativa.

Em suma, de acordo com o exaurido neste voto, a responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção a regularidade do fornecedor, **cujá verificação de idoneidade incumbe ao Fisco**, razão pela qual, inclusive, não incide, à espécie, o disposto no art. 136, do CTN, segundo o qual *"salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato"* (norma aplicável, *in casu*, a empresa SOHO). Todavia, é mister registrar que o preceituado no apontado preceptivo não dispensa o contribuinte, empresa compradora, da comprovação de que as notas fiscais declaradas inidôneas correspondem a negócio efetivamente realizado.

Diante do exposto, **oriento meu voto no sentido de que seja reformado o acórdão combatido para exonerar as glosas: (i) dos custos, que refletiram na apuração do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2013; e (ii) dos créditos de PIS e COFINS utilizados na apuração destas contribuições pelo regime não cumulativo, nos meses de março, abril e junho de 2013, ambas relacionadas às aquisições das mercadorias fornecidas pela SOHO.**

4.6 DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO – DO LANÇAMENTO DE IRRF SOBRE PAGAMENTO SEM CAUSA

Na espécie, em prol de aplicação do IRRF nos termos do art. 61, da Lei nº 8.981/95 (arts. 674 e 675, do RIR/99), a Autoridade Fiscal fundamentou a acusação no sentido de que (...) *a inidoneidade dos documentos fiscais descaracterizam as operações comerciais e, conseqüentemente, obscurecem a finalidade dos pagamentos efetuados, resta caracterizado estes pagamentos como pagamentos sem causa, sujeitos à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento (35%), com reajustamento da base de cálculo.* O Aresto combatido corroborou com a sobredita ilação.

Trazendo à tona os elementos basilares para incidência do apontado IRRF, para que se efetive é ônus da Autoridade Fiscal:

- a) **comprovar de que o pagamento foi realizado** – pressuposto material da norma apontada -, quer dizer, deve identificar as saídas, contabilizadas ou não, de forma direta, concreta, sendo inadmissível a sua presunção; e
- b) uma vez comprovado o pagamento, **justificar que não foi possível, mesmo após diligências, identificar o beneficiário do pagamento ou a causa/comprovar a operação.** Nessa senda, é devido o lançamento se não identificado o beneficiário, contudo, caso o seja, será se verificar ausentes a operação e a causa do pagamento - **operação** é o negócio jurídico (prestação de serviço, venda, entre outros) que ensejou o pagamento, já a **causa** é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento -.

Como vimos, na espécie, além de restar incontestado para os litigantes a existência dos pagamentos e a identificação do beneficiário – a SOHO -, pugnamos, no tópico anterior, em favor do reconhecimento da boa-fé da Recorrente, justamente em razão da **confirmação da operação** – venda de lingotes de alumínio – e **da causa** – recebimento desta mercadoria consoante descrição, valor e quantidade estampados nos documentos declarados inidôneos.

Em razão do explanado, **oriento meu voto no sentido de que seja reformado o acórdão combatido para exonerar o lançamento de IRRF sobre pagamento sem causa, relacionado às aquisições das mercadorias fornecidas pela SOHO, ocorridas nos meses de março, abril e maio de 2013.**

Nessa toada, **por total carência de objeto deixo de apreciar** os seguintes pleitos subsidiários da Recorrente, relativos à autuação do IRRF guerreada:

- a) Da impossibilidade de aplicação do art. 61, da Lei nº 8.981/95, nos casos de redução indevida do Lucro Líquido; e

- b) Da impossibilidade de aplicação do art. 61, da Lei nº 8.981/95, em conjunto com a Multa de Ofício – dupla penalidade pelo mesmo fato -.

4.7 DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO – DOS DEMAIS PLEITOS DA NOVELIS E DOS RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS

Face ao decidido neste voto, por clarividente carência de objeto **deixo de apreciar os seguintes pleitos da NOVELIS e dos Responsáveis Tributários:**

- a) Da prejudicial de decadência em relação a exigência fiscal referente aos valores exigidos de PIS e COFINS;
- b) Do descabimento da Multa Isolada em concomitância com a Multa de Ofício;
- c) Da limitação das multas a 100% do valor do tributo;
- d) Da improcedência da acusação fiscal em face do art. 137, I, do CTN;
- e) Do descabimento da Multa de Ofício Qualificada;
- f) Da impossibilidade de incidência dos juros de mora sobre os valores da Multa de Ofício;
- g) Da improcedência da atribuição de Responsabilidade Solidária aos Recorrentes com fundamento no art. 135, III, do CTN;
- h) Da inaplicabilidade do art. 135, inciso III, do CTN, para atribuição de Responsabilidade Solidária aos Recorrentes; e
- i) Do reconhecimento da improcedência da qualificação da Multa de Ofício Qualificada e o consequente afastamento das Responsabilidades Solidárias.

5 DOS LANÇAMENTOS REFLEXOS DE CSLL, PIS E COFINS

Quanto aos Autos de Infração de CSLL, PIS e COFINS decorrente das mesmas matérias fáticas descritas no Auto de Infração do IRPJ, em se tratando de tributação reflexa, deve ser observado, *mutatis mutandis*, o que foi decidido para o Auto de Infração principal, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

6 DA CONCLUSÃO

Ante ao exposto, oriento meu voto no sentido de CONHECER DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS para REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, DAR-LHES PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho