



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10580.724963/2018-18</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1202-001.398 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	GOLDEN LEAF TOBACCO LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Comprovada nos autos a falta de recolhimento do tributo, deve ser mantido o auto de infração que exige o valor devido.

TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA EXTERNA. DIREITO DE CRÉDITO. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para a quitação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com título da dívida pública externa.

PREJUÍZO FISCAL DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES. COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE CONSULTORIA TRIBUTÁRIA. COMPROVAÇÃO.

São dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL somente as despesas comprovadas mediante documentos hábeis e idôneos revestidos dos requisitos legais e que guardem estrito relacionamento com a atividade explorada pela pessoa jurídica e com a manutenção da fonte produtora.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados

concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se aos lançamentos decorrentes a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. INTEMPESTIVIDADE PREQUESTIONADA EM PRELIMINAR. COMPETÊNCIA DE JULGAMENTO. LIMITES.

A impugnação intempestiva não instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar. A única matéria veiculada em impugnação ou manifestação de inconformidade intempestiva passível de apreciação no contencioso administrativo especializado é a tempestividade suscitada em preliminar.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I) Por unanimidade de votos: i) não conhecer dos recursos voluntários das coobrigadas A2M Agrícola Ltda. e M3S Serviços Administrativos Ltda. por intempestivos; ii) excluir as coobrigadas FC Consultoria e Planejamento Tributário Eireli, Empro ALX Investimentos Ltda, M Marx Participações Ltda. EPP; Marx Empreendimentos Ltda.-ME; A2M Agrícola Ltda. M3S Serviços Administrativos Ltda. Mário Sérgio Maranhão Marques; Mariana Alvares Marques; Marina Alvares Marques; Prosper Brasil Investimentos e Terra Nova Empreendimentos e Participações Ltda; iii) rejeitar a preliminar de ilegitimidade suscitada e manter o coobrigado Remco Drostén na relação jurídico-tributária; iv) conhecer parcialmente do recurso voluntário da coobrigada Terra Nova Empreendimentos e Participações Ltda exclusivamente em relação à tempestividade da impugnação e negar-lhe provimento. II) Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso da pessoa jurídica autuada. Vencidos os Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa, André Luis Ulrich Pinto e Miriam Costa Faccin que votaram por dar parcial provimento para cancelar a exigência da multa isolada. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor.

Sala de Sessões, em 12 de setembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Fellipe Honório Rodrigues da Costa** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, André Luís Ulrich Pinto, Roney Sandro Freire Correa, Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Miriam Costa Faccin (substituta integral) e Leonardo de Andrade Couto (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão 07-43.607 - 3ª Turma da DRJ/FNS Sessão de 22 de março de 2019, que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo:

Trata o presente processo de exigências mediante autos de infrações de IRPJ e CSLL apuradas sob as regras do lucro real anual, referentes aos anos-calendário de 2014, 2015, 2016 e 2017, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora, e multa exigida isoladamente pela insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, totalizando R\$ 18.897.009,29 (fls. 452 a 560).

TRIBUTO/ MULTA ISOLADA	PRINCIPAL (R\$)	MULTA PROPORCIONAL (R\$) *
Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ	4.921.948,72	3.691.461,53
Multa Isolada - Falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ	3.960.208,46	
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	1.842.030,27	1.381.522,69
Multa Isolada - Falta de recolhimento de estimativas mensais de CSLL	1.474.749,05	

\* Multa de ofício proporcional de 75% - inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

O lançamento do IRPJ se refere à glosa de despesas não necessárias e não comprovadas. Como lançamento decorrente da matéria tributável apontada no lançamento de IRPJ, foi lavrado também auto de infração de CSLL, conforme descrito nos autos de infrações e detalhado no Relatório Fiscal.

De acordo com o Relatório Fiscal, que é parte integrante dos autos de infrações, temos (fls. 452 a 494):

- A Fazenda Nacional detectou que a empresa vinha realizando compensações de débitos de tributos federais com títulos da dívida pública, com expressiva redução no pagamento de PIS, COFINS e IPI, pelo menos no período de 2010 a 2017. O contribuinte já havia sido autuado anteriormente com relação a essa prática, conforme processos nº 10580.721.994/2014-85 e 10580.721.995/2014-20. No processo nº 10580.721.994/2014-85, relata-se que na análise da escrituração fiscal digital do ICMS e do IPI dos anos de 2010 e 2011 foi constatada a contabilização de "Outros créditos" decorrentes da aquisição de títulos da dívida pública - Processo 0581062320104013400 - 1a. Vara TRF/DF. O valor total adquirido foi de R\$ 22.000.000,00, com deságio de R\$ 9.900.000,00, perfazendo um crédito "a favor" da empresa de R\$ 12.100.000,00, utilizado para compensar débitos de IPI. No Termo de Verificação Fiscal daquele processo se detalha a fraude, que culminou na propositura de Representação Fiscal para Fins Penais encaminhada ao Ministério Público Federal;
- Em consulta ao site do TRF/DF na internet, verificou-se que o processo judicial nº 00581062320104013400 com tramitação na 18a. Vara se refere à execução de título extrajudicial, objetivando cobrança de dívida oriunda de título da dívida externa brasileira, emitido no ano de 1904 pela Prefeitura do Distrito Federal. Na sentença proferida em 05/07/2012, o Juiz reconhece que a exigibilidade do título restou fulminada pela prescrição e extinguiu a execução;
- Através da presente fiscalização se apurou que os títulos utilizados nas compensações foram adquiridos da empresa PROSPER BRASIL INVESTIMENTOS LTDA - CNPJ nº 11.960.352/0001-05, através da intermediação da empresa FACILITA CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LTDA - CNPJ nº 08.836.375/0001-06;

- A prática se dava através de compensação contábil, sem registro nas DCTF (Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais) e EFD Contribuições (Escrituração Fiscal Digital das Contribuições Sociais - caso de PIS e COFINS). Concluiu-se que a supressão da informação das compensações em DCTF constituiu crime contra a ordem tributária, uma vez que as DCTF constituem instrumento importante no controle da arrecadação federal;
- A disposição contida no art. 6º da lei nº 10.179, de 2001, que versa sobre os títulos da dívida pública de responsabilidade do Tesouro Nacional, não tem aplicação nenhuma no mundo fático por não existirem títulos da dívida pública na condição de vencidos;
- O contribuinte foi intimado a apresentar os títulos da dívida pública (originais) utilizados como fonte de crédito para compensação de PIS, COFINS e IPI, bem como informar a base legal para tais compensações, justificar a falta de declaração em DCTF dos débitos compensados e a descrever a natureza do crédito adquirido;
- Em resposta datada de 06/06/2018, o fiscalizado informou que as compensações por ele realizadas foram canceladas, uma vez que os débitos objeto das compensações foram integralmente quitados com os benefícios da Lei nº 13.496, de 2017, ainda em fase de consolidação. Informou ainda que todas as DCTF relacionadas aos débitos e períodos mencionados na intimação já haviam sido retificadas. Apresentou Recibo de Adesão ao PERT com data de 23/08/2017;
- A autoridade fiscal relata que analisou os débitos de PIS, COFINS e IPI contabilizados e os confrontou com os débitos originais e os retificados em DCTF, para o período de janeiro de 2014 a março de 2017. Desta análise restou comprovado que houve retificação das DCTF, elevando-se os valores dos débitos desses tributos em valores iguais àqueles outrora compensados indevidamente com a utilização de créditos inidôneos. Tais retificações ocasionaram o reconhecimento adicional de débitos de PIS, COFINS e IPI no total de R\$ 193.697.306,30, incluídos em parcelamento - PERT;
- Nesse contexto, foram verificadas contabilizações de pagamentos de valor elevado a título de despesas com consultoria tributária à empresa FACILITA CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EIRELI, mas não houve a comprovação da efetiva prestação de serviço, efetuando-se assim a glosa de tais despesas. A autoridade fiscal destaca: [...] Ainda que tenha havido pagamentos e contabilização das despesas referentes às notas fiscais emitidas pela FACILITA, não houve a comprovação da efetiva prestação de serviço algum. O contrato (cópia) entregue a esta fiscalização tinha como objetivo a "recuperação de impostos e tributos (sic), pagos em excesso pela CONTRATANTE" e se resumiam ao fornecimento de um "papel" sem qualquer condão de compensação de débitos federais com créditos de terceiros. Apesar da elevada movimentação financeira detectada de 2013 a 2017, chegando a mais de R\$ 30 milhões em 2017, a FACILITA não declara receita para a Receita Federal, mantendo-se omissão na

entrega de DIPJ ou ECF. Ademais, trata-se de empresa de praticamente CLIENTE ÚNICO, a GOLDEN LEAF. Não há emissão de notas fiscais eletrônicas pela empresa de 2012 a 2017. As notas fiscais emitidas pela FACILITA, não eletrônicas, de emissão manual, fornecidas pelo fiscalizado, exibem todas elas numeração baixa e sequencial, situação típica de empresas NOTEIRAS, que não prestam serviço algum, de cliente único ou quase isso, prestando-se apenas para a criação de despesas nas empresas compradoras. Todas as notas fiscais entregues pela fiscalizada ao fisco para auditoria, preenchidas manualmente, discriminam um único tipo de serviço: "CONSULTORIA TRIBUTÁRIA". A FACILITA não figura como fonte pagadora de nenhuma empresa em DIRF (Declaração de Imposto de Renda na Fonte), mas figura como BENEFICIÁRIA quase que exclusiva da GOLDEN LEAF. Portanto, é uma empresa NOTEIRA de quase cliente único. Finalmente, há também que se constatar que, ainda que a tal consultoria tivesse sido prestada, não haveria este serviço de ser dedutível, pois tratou-se de FRAUDE CONTINUADA, já objeto de autuação anterior pela própria Delegacia de Salvador, através dos processos 10580.721.994/2014-85 e 10580.721.995/2014-20, e nada havendo nela de necessário para as atividades operacionais da GOLDEN LEAF. [...]

- Em decorrência da glosa das referidas despesas, constatou-se insuficiência também de recolhimentos das estimativas mensais de IRPJ e CSLL com base em balanços de suspensão. Dessa forma, houve o lançamento da multa isolada de 50% sobre as diferenças recolhidas a menor, nos termos do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007;
- A autoridade fiscal constatou a existência de grupo econômico, em que várias pessoas físicas e jurídicas, abaixo relacionadas, eram beneficiadas com as despesas implantadas na GOLDEN LEAF, que resultaram da fraude de compensações com créditos fictos, fato que será analisado no voto. Dessa forma, elas foram incluídas como sujeitos passivos solidários pelo crédito tributário, nos termos do art. 124, inciso I, do CTN:

- FACILITA/FC CONSULTORIA e PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EIRELI (CNPJ nº 08.836.375/0001-06);
- MÁRIO SÉRGIO MARANHÃO MARQUES (CPF nº 109.795.495-15);
- TERRA NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (CNPJ 14.407.990/0001-91)
- PROSPER BRASIL INVESTIMENTOS LTDA (CNPJ nº 11.960.352/0001-05);
- MARIANA ALVARES MARQUES (CPF 832.171.855-87);
- MARINA ALVARES MARQUES (CPF 052.849.335-32);
- A2M AGRÍCOLA LTDA - Fazenda Caapua (CNPJ 29.769.580/0001-68);
- M MARX PARTICIPAÇÕES LTDA (CNPJ nº 17.820.456/0001-09);
- EMPRO BRASIL INVESTIMENTOS (CNPJ 12.225.214/0001-45);
- M3S SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS (CNPJ nº 13.263.976/0001-07);
- MARX EMPREENDIMENTOS LTDA (CNPJ 18.963.259/0001-01)

- Foi incluído como sujeito passivo solidário, também, o Sr. REMCO DROSTEN - CPF 838.314.285-49, diretor responsável da pessoa jurídica fiscalizada, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN; O autuado e todos os responsáveis solidários apresentaram impugnações. 1) - Impugnação do contribuinte GOLDEN LEAF

TOBACCO LTDA (fls. 654 a 672): O contribuinte, por meio de seu advogado, alega, em síntese, que:

- À época dos fatos, a despesa que teve com a pessoa jurídica FACILITA se enquadrava como dedutível, nos termos do art. 299 do RIR/99;
- "as despesas glosadas foram entendidas à época como pertinentes pelo critério de necessidade e utilidade para as operações da empresa. Isto porque a legislação tributária é complexa e a apuração pelo lucro real requer cuidados e atenções. O acompanhamento das apurações fiscais com objetivo de minimizar erros deve ser constante. Isso, por vezes, requer a contratação de assessoria externa";
- "A mera inferência de que as despesas estavam vinculadas a atos ilícitos, como faz valer o Relatório Fiscal, não pode ser considerado como conclusão absoluta";
- "O objeto do contrato de prestação de serviço firmado com a FACILITA era a consultoria tributária prestada na recuperação de impostos e tributos, como apontado no Relatório Fiscal. Ainda que o contrato apontasse como escopo os cinco (05) últimos exercícios fiscais, não proibia a continuidade para exercícios futuros";
- A pessoa jurídica apurou prejuízo fiscal nos anos de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017 e tinha saldo acumulado também de períodos anteriores, e isso não foi considerado na apuração realizada pela fiscalização. Entende, assim, que o lançamento dever ser considerado nulo, ou, então, deve ser aplicada a redução pela compensação que faz jus;
- Argumenta que teria havido anulação de receita: [...] "A fiscalização detectou que houve retificação das DCTF, reconhecendo débitos a maior, como forma de "estorno" das compensações indevidamente realizadas, e adesão ao PERT em 23/08/2017. Isso consta no Relatório Fiscal. [...] As "compensações indevidamente realizadas" estavam supostamente vinculadas à utilização de créditos decorrentes da aquisição de títulos da dívida pública. As aquisições foram realizadas com deságio. O Contribuinte reconheceu o deságio como receita. Ao detectar que houve retificação das DCTF, reconhecendo débitos a maior, como forma de "estorno" das compensações indevidamente realizadas, há de se reconhecer também a anulação das receitas auferidas em razão do deságio aplicado na aquisição dos títulos da dívida pública. As receitas foram reconhecidas, como demonstra os livros Razão dos exercícios de 2014, 2015, 2016 e 2017, juntados no Anexo 02. Um resumo dos valores de receitas reconhecidas estão indicados no Anexo 03. Considerando a anulação das receitas, não há débito de IRPJ e de CSLL. Para demonstrar, utilizamos o Demonstrativo de resultado e cálculo do IRPJ e CSLL, utilizados pela fiscalização em cada exercício, e acrescentamos uma linha com a rubrica ANULAÇÃO DE RECEITA DE DESÁGIO, lançando, mensalmente, os valores de receita anulada. Os demonstrativos elaborados estão no Anexo 04, incluindo a suposta glosa e a redução por compensação de 30%";

- Seria indevido o lançamento da multa isolada, pois ela seria aplicável somente nos casos em que não houver valor de tributo apurado no final do exercício;
- Pelo exposto, requer o julgamento pela improcedência dos lançamentos.

2 - Impugnação do responsável solidário FC CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EIRELI - CNPJ nº 08.836.375/0001-06 (fls. 826 a 835): O responsável solidário, representado pelo seu representante legal MÁRIO SÉRGIO MARANHÃO MARQUES, alega, em síntese, que:

- A empresa é sediada em Muniz Ferreira/BA e opera consultoria tributária na aquisição, cessão, transferência de créditos tributários com terceiros, com a finalidade de pagamento de débitos tributários vencidos e vincendos;
  - A Auditora-Fiscal não poderia ter imputado a responsabilidade solidária em face do recorrente, uma vez que o crédito tributário utilizado para a compensação de débitos da GOLDEN LEAF se refere a título de dívida externa brasileira legítimo e amplamente reconhecido pelo Ministério da Fazenda, o que refutaria qualquer possibilidade de fraude tributária, além do que nunca esteve prescrito;
  - O impugnante nunca teve qualquer gerência na contabilidade da GOLDEN LEAF, por isso não poderia ser responsabilizado solidariamente por um crédito tributário que não corresponde à sua empresa;
  - Conforme e-mails encaminhados tanto pelo representante legal da GOLDEN LEAF quanto para o proprietário do título, demonstra-se a efetiva prestação do serviço por parte do impugnante de intermediação e consultoria tributária, demonstrando assim que nunca houve fraude ao Fisco Federal;
  - Haveria ilegitimidade passiva do impugnante;
  - Não haveria formação de grupo econômico;
  - O impugnante não teve respeitado o seu direito de ampla defesa e o contraditório, vez que ao não possuir acesso às informações da contabilidade da GOLDEN LEAF fica impedido de refutar a constituição do crédito tributário;
  - Em face do exposto requer: [...] "I - que seja acolhida a preliminar de ilegitimidade passiva por inexistir a configuração de grupo econômico, uma vez que não ficou demonstrado o controle ou administração da empresa principal em relação às empresas e pessoas físicas imputadas como responsáveis tributárias; II - Superada a preliminar, o que sinceramente não acredita o Impugnante, espera que seja declarada a IMPROCEDÊNCIA da atuação fiscal relativa ao processo administrativo nº 10580-724.963/2018-18, tendo em vista que entender de forma contrária seria desrespeitar o seu direito de ampla defesa e contraditório, vez que a Recorrente não tem acesso às informações da contabilidade da Golden Leaf no sentido de poder refutar a constituição do crédito tributário". [...]
- 3 - Impugnação do responsável solidário EMPRO ALX INVESTIMENTOS LTDA - CNPJ nº 12.225.214/0001-45 (fls. 964 a 972): O responsável solidário, representado pelo seu representante legal AICHE IBRAHIM ABOU NASSIF, alega, em síntese, que:

- A empresa é sediada em São Paulo/SP e opera com o objetivo de investimentos;
- "O Recorrente, em verdade, foi autuado solidariamente através da Notificação de Lançamento n" 10580-724.963/2018-18 em razão das glosas das notas fiscais deduzidas na contabilidade da Empresa Golden Leaf a título de despesas decorrentes da prestação de serviço realizado pela FC Consultoria e Planejamento Tributário, sugerindo a Autuante que a Empresa Golden Leaf supostamente escoou os recursos sem a efetiva prestação de serviços";
- "Ocorre que, a Empresa Recorrente somente está sendo inserida como responsável solidária, pois o Sr. Alexandre Gerra da Silva é sócio da Empresa Impugnante e supostamente a Empresa Prosper Brasil Investimentos Ltda teria endereço cadastral idêntico as empresas RP Tecnologia, M MARX Participações, todas estas ligadas ao Sr. Mário Marques, Sócio da FC Consultoria e Planejamento Tributário Eirli não teria prestado serviços de intermediação de consultoria tributária junto a Golden Leaf, ou seja, teria havido uma simulação na prestação de serviço";
- "Vale ressaltar que a suposição da Autuante de que a intermediação da FC Consultoria e a Golden Leaf para a aquisição de títulos com o objetivo de realizar compensações tributárias foi fraudulenta decorre da alegação da Autuante de que a Golden Leaf fora intimada para comprovar o serviço prestado, entretanto apenas acostou as notas fiscais emitidas e apresentou a cópia do contrato, contrato este que na análise da Autuante não cumpriria as formalidades legais";
- A Auditora-Fiscal não poderia ter imputado a responsabilidade solidária em face do recorrente, uma vez que o crédito tributário utilizado para a compensação de débitos da GOLDEN LEAF se refere a título de dívida externa brasileira legítimo e amplamente reconhecido pelo Ministério da Fazenda, o que refutaria qualquer possibilidade de fraude tributária, além do que nunca esteve prescrito;
- O impugnante nunca teve qualquer gerência na contabilidade da GOLDEN LEAF, por isso não poderia ser responsabilizado solidariamente por um crédito tributário que não corresponde à sua empresa;
- É possível verificar que o sócio da FC CONSULTORIA recebeu diversos e-mails encaminhados tanto para o representante legal da GOLDEN LEAF quanto do proprietário do título - PROSPER BRASIL INVESTIMENTOS LTDA, demonstrando a efetiva prestação do serviço por parte do sócio da FC CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EIRELI, de intermediação e consultoria tributária, demonstrando assim que nunca houve fraude ao Fisco Federal;
- No relatório fiscal a autoridade fiscal não demonstra através de números ou provas os supostos repasses que decorreriam dos recebimentos dos valores da PROSPER BRASIL INVESTIMENTOS LTDA, ou da própria FC CONSULTORIA, pela utilização da compensação tributária, a fim de justificar a interligação entre as empresas. Ou seja, a inclusão do impugnante apenas se justifica pelo motivo do Sr. MÁRIO MARQUES ser sócio-administrador da empresa FC CONSULTORIA E

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO e estar constituída no mesmo endereço da RP TECNOLOGIA, M MARK PARTICIPAÇÕES;

- "A Prosper Brasil Investimento foi contatada pela FC Consultoria e Planejamento Tributário para o fornecimento de títulos com a finalidade de realizar a compensação de créditos Tributários juntos a União Federal para a empresa Golden Leaf";
- Considerando que as glosas que foram contabilizadas como despesas por parte da GOLDEN LEAF decorrem única e exclusivamente da prestação de serviços entre a GODLEN LEAF e a FC CONSULTORIA, não existe plausibilidade em incluir as empresas PROSPER BRASIL e EMPRO BRASIL como devedores solidários, pois os contratos de cessão de créditos dos títulos fornecidos pela PROSPER BRASIL não são objeto da dedução realizada pela GOLDEN LEAF;
- A Auditora-Fiscal não teria relatado qualquer informação que justifique alguma relação entre os valores recebidos da GOLDEN LEAF pagas a FC CONSULTORIA que possa demonstrar a inclusão da EMPRO BRASIL como devedora solidária; • Haveria ilegitimidade passiva do impugnante;
- Não haveria formação de grupo econômico;
- O impugnante não teve respeitado o seu direito de ampla defesa e o contraditório, vez que ao não possuir acesso às informações da contabilidade da GOLDEN LEAF fica impedido de refutar a constituição do crédito tributário;
- Em face do exposto requer: [...] "I - que seja acolhida a preliminar de ilegitimidade passiva por inexistir a configuração de grupo econômico, uma vez que não ficou demonstrado o controle ou administração da empresa principal em relação às empresas e pessoas físicas imputadas como responsáveis tributárias; II - Superada a preliminar, o que sinceramente não acredita o Impugnante, espera que seja declarada a IMPROCEDÊNCIA da atuação fiscal relativa ao processo administrativo nº 10580-724.963/2018-18, tendo em vista que entender de forma contrária seria desrespeitar o seu direito de ampla defesa e contraditório, vez que não a Recorrente não tem acesso às informações da contabilidade da Golden Leaf no sentido de poder refutar a constituição do credito tributário". [...] 4 - Impugnação do responsável solidário M MARX PARTICIPAÇÕES LTDA EPP - CNPJ nº 17.820.456/0001-09 (fls. 1150 a 1159): O responsável solidário, representado pelo seu representante legal MÁRIO SÉRGIO MARANHÃO MARQUES, alega, em síntese, que:
- A empresa é sediada em São Paulo/SP e opera com o objetivo de participações societárias e consultoria e assessoria de empresas;
- "O Recorrente, em verdade, foi autuado solidariamente através da Notificação de Lançamento n" 10580-724.963/2018-18 em razão das glosas das notas fiscais deduzidas na contabilidade da Empresa Golden Leaf a título de despesas decorrentes da prestação de serviço realizado pela FC Consultoria e Planejamento

Tributário, sugerindo a Autuante que a Empresa Golden Leaf supostamente escoou os recursos sem a efetiva prestação de serviços";

- "Ocorre que, a Empresa Recorrente somente está sendo inserida como responsável solidária, pois o Sr. Mario Marques é sócio da Empresa Impugnante e supostamente a Empresa FC Consultoria e Planejamento Tributário Eircli não teria prestado serviços de intermediação de consultoria tributária junto a Golden Leaf, ou seja, teria havido uma simulação na prestação de serviço";
- "Vale ressaltar que a suposição da Autuante de que a intermediação da FC Consultoria e a Golden Leaf para a aquisição de títulos com o objetivo de realizar compensações tributárias foi fraudulenta decorre da alegação da Autuante de que a Golden Leaf fora intimada para comprovar o serviço prestado, entretanto apenas acostou as notas fiscais emitidas e apresentou a cópia do contrato, contrato este que na análise da Autuante não cumpriria as formalidades legais";
- A Auditora-Fiscal não poderia ter imputado a responsabilidade solidária em face do impugnante, uma vez que o crédito tributário utilizado para a compensação de débitos da GOLDEN LEAF se refere a título de dívida externa brasileira legítimo e amplamente reconhecido pelo Ministério da Fazenda, o que refutaria qualquer possibilidade de fraude tributária, além do que nunca esteve prescrito;
- O impugnante nunca teve qualquer ingerência na contabilidade da GOLDEN LEAF, por isso não poderia ser responsabilizado solidariamente por um crédito tributário que não corresponde à sua empresa;
- É possível verificar que o sócio da FC CONSULTORIA recebeu diversos e-mails encaminhados tanto para o representante legal da GOLDEN LEAF quanto do proprietário do título demonstrando a efetiva prestação do serviço por parte do sócio da FC CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EIRELI, de intermediação e consultoria tributária, demonstrando assim que nunca houve fraude ao Fisco Federal;
- A M MARX PARTICIPAÇÕES não possui qualquer relação direta com a GOLDEN LEAF. Os valores pagos se referem à efetiva prestação de serviços de consultoria pela FC CONSULTORIA;
- A única justificativa para a inclusão da empresa M MARX como devedora solidária seria pelo fato de seu sócio MÁRIO SÉRGIO MARANHÃO MARQUES ser sócio-administrador da empresa FC CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. Argumenta que a Auditora-Fiscal não relata qualquer informação que justifique alguma relação entre os valores recebidos da GOLDEN LEAF e a FC CONSULTORIA que possa demonstrar a inclusão da M MARX como devedora solidária. Aduz não existir qualquer laço comercial do impugnante com as empresas FC CONSULTORIA e GOLDEN LEAF;
- Haveria ilegitimidade passiva do impugnante;
- Não haveria formação de grupo econômico;

- O impugnante não teve respeitado o seu direito de ampla defesa e o contraditório, vez que ao não possuir acesso às informações da contabilidade da GOLDEN LEAF fica impedido de refutar a constituição do crédito tributário;

- Em face do exposto requer:

[...] "I - que seja acolhida a preliminar de ilegitimidade passiva por inexistir a configuração de grupo econômico, uma vez que não ficou demonstrado o controle ou administração da empresa principal em relação às empresas e pessoas físicas imputadas como responsáveis tributárias;

II - Superada a preliminar, o que sinceramente não acredita o Impugnante, espera que seja declarada a IMPROCEDÊNCIA da atuação fiscal relativa ao processo administrativo nº 10580-724.963/2018-18, tendo em vista que entender de forma contrária seria desrespeitar o seu direito de ampla defesa e contraditório, vez que não a Recorrente não tem acesso às informações da contabilidade da Golden Leaf no sentido de poder refutar a constituição do crédito tributário". [...]

5 - Impugnação do responsável solidário MARX EMPREENDIMENTOS LTDA - ME - CNPJ nº 18.963.259/0001-01 (fls. 1477 a 1487): O responsável solidário, representado pelo seu representante legal MÁRIO SÉRGIO MARANHÃO MARQUES, alega, em síntese, que:

- A empresa é sediada em Salvador/BA e opera com o objetivo de compra e venda de imóveis, aluguéis próprios, gestão e administração de propriedade imobiliária. Trata-se de uma holding patrimonial, com o intuito de realizar um planejamento sucessório perante as herdeiras do sócio da FC CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO;

- "O Recorrente, em verdade, foi autuado solidariamente através da Notificação de Lançamento nº 10580-724.963/2018-18 em razão das glosas das notas fiscais deduzidas na contabilidade da Empresa Golden Leaf a título de despesas decorrentes da prestação de serviço realizado pela FC Consultoria e Planejamento Tributário, sugerindo a Autuante que a Empresa Golden Leaf supostamente escoou os recursos sem a efetiva prestação de serviços";

- "Ocorre que, a Empresa Recorrente somente está sendo inserida como responsável solidária, pois o Sr. Mario Marques pai das sócias da Empresa Impugnante, supostamente adquiriu inúmeros bens imóveis durante o período de 2013 a 2017 em nome da Empresa Recorrente, sendo que a Autuante aduz que a suposta intermediação da consultoria prestada pela FC Consultoria e Planejamento Tributário, que possui como sócio o Sr. Mario Marques, junto a Golden Leaf, foi fraudulenta";

- "Vale ressaltar que a suposição da Autuante de que a intermediação da FC Consultoria e a Golden Leaf para a aquisição de títulos com o objetivo de realizar compensações tributárias foi fraudulenta decorre da alegação da Autuante de que a Golden Leaf fora intimada para comprovar o serviço prestado, entretanto

apenas acostou as notas fiscais emitidas e apresentou a cópia do contrato, contrato este que na análise da Autuante não cumpriria as formalidades legais”;

- A Auditora-Fiscal não poderia ter imputado a responsabilidade solidária em face do recorrente, uma vez que o crédito tributário utilizado para a compensação de débitos da GOLDEN LEAF se refere a título de dívida externa brasileira legítimo e amplamente reconhecido pelo Ministério da Fazenda, o que refutaria qualquer possibilidade de fraude tributária, além do que nunca esteve prescrito;
- O impugnante nunca teve qualquer gerência na contabilidade da GOLDEN LEAF, por isso não poderia ser responsabilizado solidariamente por um crédito tributário que não corresponde à sua empresa;
- É possível verificar que o sócio da FC CONSULTORIA recebeu diversos e-mails encaminhados tanto para o representante legal da GOLDEN LEAF quanto do proprietário do título - PROSPER BRASIL INVESTIMENTOS LTDA, demonstrando a efetiva prestação do serviço por parte do sócio da FC CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EIRELI, de intermediação e consultoria tributária, demonstrando assim que nunca houve fraude ao Fisco Federal;
- Haveria ilegitimidade passiva do impugnante;
- Não haveria formação de grupo econômico. Argumenta que a Fiscalização não comprovou a reversão em prol do impugnante ou dos outros responsáveis tributários dos valores do benefício econômico referente à dedução das despesas a título de prestação de serviços pela consultoria tributária realizada pela FC CONSULTORIA;
- O impugnante não teve respeitado o seu direito de ampla defesa e o contraditório, vez que ao não possuir acesso às informações da contabilidade da GOLDEN LEAF fica impedido de refutar a constituição do crédito tributário;
- Em face do exposto requer: [...] "I - que seja acolhida a preliminar de ilegitimidade passiva por inexistir a configuração de grupo econômico, uma vez que não ficou demonstrado o controle ou administração da empresa principal em relação às empresas e pessoas físicas imputadas como responsáveis tributárias; II - Superada a preliminar, o que sinceramente não acredita o Impugnante, espera que seja declarada a IMPROCEDÊNCIA da atuação fiscal relativa ao processo administrativo nº 10580-724.963/2018-18, tendo em vista que entender de forma contrária seria desrespeitar o seu direito de ampla defesa e contraditório, vez que não a Recorrente não tem acesso às informações da contabilidade da Golden Leaf no sentido de poder refutar a constituição do crédito tributário". [...] 6 - Impugnação do responsável solidário A2M AGRÍCOLA LTDA - CNPJ nº 29.769.580/0001-68 (fls. 1775 a 1784): O responsável solidário, representado pelo seu representante legal MÁRIO SÉRGIO MARANHÃO MARQUES, alega, em síntese, que:
  - A empresa é sediada em Ibicoara/BA, foi constituída no ano de 2018 e opera com o objetivo de exploração agrícola do cultivo do café;

- "O Recorrente, em verdade, foi autuado solidariamente através da Notificação de Lançamento n° 10580-724.963/2018-18 em razão das glosas das notas fiscais deduzidas na contabilidade da Empresa Golden Leaf a título de despesas decorrentes da prestação de serviço realizado pela FC Consultoria e Planejamento Tributário, sugerindo a Autuante que a Empresa Golden Leaf supostamente escoou os recursos sem a efetiva prestação de serviços";
- "Ocorre que, a Empresa Recorrente somente está sendo inserida como responsável solidária, pois o Sr. Mario Marques é sócio da Empresa Impugnante e supostamente a Empresa FC Consultoria e Planejamento Tributário Eireli não teria prestado serviços de intermediação de consultoria tributária junto a Golden Leaf, ou seja, teria havido uma simulação na prestação do serviço";
- "Vale ressaltar que a suposição da Autuante de que a intermediação da FC Consultoria e a Golden Leaf para a aquisição de títulos com o objetivo de realizar compensações tributárias foi fraudulenta decorre da alegação da Autuante de que a Golden Leaf fora intimada para comprovar o serviço prestado, entretanto apenas acostou as notas fiscais emitidas e apresentou a cópia do contrato, contrato este que na análise da Autuante não cumpriria as formalidades legais";
- A Auditora-Fiscal não poderia ter imputado a responsabilidade solidária em face do impugnante, uma vez que o crédito tributário utilizado para a compensação de débitos da GOLDEN LEAF se refere a título de dívida externa brasileira legítimo e amplamente reconhecido pelo Ministério da Fazenda, o que refutaria qualquer possibilidade de fraude tributária, além do que nunca esteve prescrito;
- O impugnante nunca teve qualquer gerência na contabilidade da GOLDEN LEAF, por isso não poderia ser responsabilizado solidariamente por um crédito tributário que não corresponde à sua empresa;
- É possível verificar que o sócio da FC CONSULTORIA recebeu diversos e-mails encaminhados tanto para o representante legal da GOLDEN LEAF quanto do proprietário do título demonstrando a efetiva prestação do serviço por parte do sócio da FC CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EIRELI, de intermediação e consultoria tributária, demonstrando assim que nunca houve fraude ao Fisco Federal;
- No relatório fiscal a autoridade fiscal não demonstra através de números os supostos repasses que decorreriam dos recebimentos dos valores da FC CONSULTORIA, a fim de justificar a interligação entre a FC CONSULTORIA, GOLDEN LEAF e A2M AGRÍCOLA. Ou seja, a inclusão do impugnante apenas se justifica pelo motivo do Sr. MÁRIO MARQUES ser sócio-administrador da empresa A2M AGRÍCOLA;
- "A FC Consultoria e Planejamento Tributário foi contratada pela Golden Leaf no sentido de buscar no mercado títulos com a finalidade de realizar a compensação de créditos Tributários juntos a União Federal";

- A Auditora-Fiscal não teria relatado qualquer informação que justifique alguma relação entre os valores recebidos da GOLDEN LEAF pagas a FC CONSULTORIA que possa demonstrar a inclusão da A2M AGRÍCOLA como devedora solidária;
- Haveria ilegitimidade passiva do impugnante;
- Não haveria formação de grupo econômico;
- O impugnante não possui qualquer relação direta com a GOLDEN LEAF. Os valores pagos se referem à efetiva prestação de serviços de consultoria pela FC CONSULTORIA;
- O impugnante não teve respeitado o seu direito de ampla defesa e o contraditório, vez que ao não possuir acesso às informações da contabilidade da GOLDEN LEAF fica impedido de refutar a constituição do crédito tributário;
- Em face do exposto requer: [...] "I - que seja acolhida a preliminar de ilegitimidade passiva por inexistir a configuração de grupo econômico, uma vez que não ficou demonstrado o controle ou administração da empresa principal em relação às empresas e pessoas físicas imputadas como responsáveis tributárias; II - Superada a preliminar, o que sinceramente não acredita o Impugnante, espera que seja declarada a IMPROCEDÊNCIA da atuação fiscal relativa ao processo administrativo nº 10580-724.963/2018-18, tendo em vista que entender de forma contrária seria desrespeitar o seu direito de ampla defesa e contraditório, vez que não a Recorrente não tem acesso às informações da contabilidade da Golden Leaf no sentido de poder refutar a constituição do crédito tributário". [...] 7 - Impugnação do responsável solidário M3S SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA - CNPJ nº 13.263.976/0001-07 (fls. 2065 a 2075): O responsável solidário, representado pelo seu representante legal MÁRIO SÉRGIO MARANHÃO MARQUES, alega, em síntese, que:
  - A empresa é sediada em Salvador/BA e opera com o objetivo de serviços administrativos;
  - "O Recorrente, em verdade, foi autuado solidariamente através da Notificação de Lançamento nº 10580-724.963/2018-18 em razão das glosas das notas fiscais deduzidas na contabilidade da Empresa Golden Leaf a título de despesas decorrentes da prestação de serviço realizado pela FC Consultoria e Planejamento Tributário, sugerindo a Autuante que a Empresa Golden Leaf supostamente escoou os recursos sem a efetiva prestação de serviços";
  - "Ocorre que, a Empresa Recorrente somente está sendo inserida como responsável solidária, pois o Sr. Mario Marques é sócio da Empresa Impugnante e supostamente a Empresa FC Consultoria e Planejamento Tributário Eireli não teria prestado serviços de intermediação de consultoria tributária junto a Golden Leaf, ou seja, teria havido uma simulação na prestação do serviço";
  - "Vale ressaltar que a suposição da Autuante de que a intermediação da FC Consultoria e a Golden Leaf para a aquisição de títulos com o objetivo de realizar

compensações tributárias foi fraudulenta decorre da alegação da Autuante de que a Golden Leaf fora intimada para comprovar o serviço prestado, entretanto apenas acostou as notas fiscais emitidas e apresentou a cópia do contrato, contrato este que na análise da

Autuante não cumpriria as formalidades legais”;

- A Auditora-Fiscal não poderia ter imputado a responsabilidade solidária em face do impugnante, uma vez que o crédito tributário utilizado para a compensação de débitos da GOLDEN LEAF se refere a título de dívida externa brasileira legítimo e amplamente reconhecido pelo Ministério da Fazenda, o que refutaria qualquer possibilidade de fraude tributária, além do que nunca esteve prescrito;
- O impugnante nunca teve qualquer gerência na contabilidade da GOLDEN LEAF, por isso não poderia ser responsabilizado solidariamente por um crédito tributário que não corresponde à sua empresa;
- É possível verificar que o sócio da FC CONSULTORIA recebeu diversos e-mails encaminhados tanto para o representante legal da GOLDEN LEAF quanto do proprietário do título demonstrando a efetiva prestação do serviço por parte do sócio da FC CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EIRELI, de intermediação e consultoria tributária, demonstrando assim que nunca houve fraude ao Fisco Federal;
- No relatório fiscal a autoridade fiscal não demonstra através de números os supostos repasses que decorreriam dos recebimentos dos valores da FC CONSULTORIA, a fim de justificar a interligação entre a FC CONSULTORIA, GOLDEN LEAF e M3S SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS. Ou seja, a inclusão da empresa impugnante apenas se justifica pelo motivo do Sr. MÁRIO MARQUES ser sócio-administrador da empresa M3S SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS e está constituída no mesmo endereço da TERRA NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, que possui como sócio REMCO DROSTEN;
- "A FC Consultoria e Planejamento Tributário foi contratada pela Golden Leaf no sentido de buscar no mercado títulos com a finalidade de realizar a compensação de créditos Tributários juntos a União Federal";
- A Auditora-Fiscal não teria relatado qualquer informação que justifique alguma relação entre os valores recebidos da GOLDEN LEAF pagas a FC CONSULTORIA que possa demonstrar a inclusão da M3S SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA como devedora solidária;
- Haveria ilegitimidade passiva do impugnante;
- Não haveria formação de grupo econômico;
- O impugnante não possui qualquer relação direta com a GOLDEN LEAF. Os valores pagos se referem à efetiva prestação de serviços de consultoria pela FC CONSULTORIA;

- O impugnante não teve respeitado o seu direito de ampla defesa e o contraditório, vez que ao não possuir acesso às informações da contabilidade da GOLDEN LEAF fica impedido de refutar a constituição do crédito tributário;

- Em face do exposto requer: [...]

"I - que seja acolhida a preliminar de ilegitimidade passiva por inexistir a configuração de grupo econômico, uma vez que não ficou demonstrado o controle ou administração da empresa principal em relação às empresas e pessoas físicas imputadas como responsáveis tributárias; II - Superada a preliminar, o que sinceramente não acredita o Impugnante, espera que seja declarada a IMPROCEDÊNCIA da atuação fiscal relativa ao processo administrativo nº 10580-724.963/2018-18, tendo em vista que entender de forma contrária seria desrespeitar o seu direito de ampla defesa e contraditório, vez que não a Recorrente não tem acesso às informações da contabilidade da Golden Leaf no sentido de poder refutar a constituição do crédito tributário". [...] 8 - Impugnação do responsável solidário MÁRIO SÉRGIO MARANHÃO MARQUES - CPF nº 109.795.495-15 (fls. 2260 a 2268): O responsável solidário alega, em síntese, que:

- É pessoa idônea e sempre procurou cumprir com todas as suas obrigações fiscais;

- "O Recorrente, em verdade, foi autuado solidariamente através da Notificação de Lançamento nº 10580-724.963/2018-18 em razão das glosas das notas fiscais deduzidas na contabilidade da Empresa Golden Leaf a título de despesas decorrentes da prestação de serviço realizado pela FC Consultoria e Planejamento Tributário, sugerindo a Autuante que a Empresa Golden Leaf supostamente escoou os recursos sem a efetiva prestação de serviços";

- "Não satisfeita alega ainda a Autuante que a Golden Leaf fora intimada para comprovar o serviço prestado, entretanto apenas acostou as notas fiscais emitidas e apresentou cópia do contrato, contrato este que na análise da Autuante não cumpriria as formalidades legais";

- A Auditora-Fiscal não poderia ter imputado a responsabilidade solidária em face do impugnante, uma vez que o crédito tributário utilizado para a compensação de débitos da GOLDEN LEAF se refere a título de dívida externa brasileira legítimo e amplamente reconhecido pelo Ministério da Fazenda, o que refutaria qualquer possibilidade de fraude tributária, além do que nunca esteve prescrito;

- O impugnante nunca teve qualquer gerência na contabilidade da GOLDEN LEAF, por isso não poderia ser responsabilizado solidariamente por um crédito tributário que não corresponde à sua empresa;

- "Além disso, através dos e-mails encaminhados tanto para o representante legal da Golden Leaf quanto do proprietário do título demonstra a efetiva prestação do serviço por parte do Recorrente, neste caso da intermediação e consultoria tributária, demonstrando assim que nunca houve fraude ao Fisco Federal";

- "A Recorrente foi contratada pela Golden Leaf através de sua Empresa de Consultoria Tributária no sentido de buscar no mercado títulos com a finalidade de realizar a compensação de créditos Tributários juntos a União Federal e Estados";
- Haveria ilegitimidade passiva do impugnante;
- Não haveria formação de grupo econômico;
- O impugnante não possui qualquer relação de subordinação com a GOLDEN LEAF. Os valores pagos se referem à efetiva prestação de serviços de consultoria pela FC CONSULTORIA; • O impugnante não teve respeitado o seu direito de ampla defesa e o contraditório, vez que ao não possuir acesso às informações da contabilidade da GOLDEN LEAF fica impedido de refutar a constituição do crédito tributário;
- Em face do exposto requer: [...] "I - que seja acolhida a preliminar de ilegitimidade passiva por inexistir a configuração de grupo econômico, uma vez que não ficou demonstrado o controle ou administração da empresa principal em relação às empresas e pessoas físicas imputadas como responsáveis tributárias; II - Superada a preliminar, o que sinceramente não acredita o Impugnante, espera que seja declarada a IMPROCEDÊNCIA da atuação fiscal relativa ao processo administrativo nº 10580-724.963/2018-18, tendo em vista que entender de forma contrária seria desrespeitar o seu direito de ampla defesa e contraditório, vez que não a Recorrente não tem acesso às informações da contabilidade da Golden Leaf no sentido de poder refutar a constituição do crédito tributário". [...] 9 - Impugnação da responsável solidária MARIANA ALVARES MARQUES - CPF nº 832.171.855-87 (fls. 2488 a 2497): A responsável solidária alega, em síntese, que:
  - É pessoa idônea e sempre procurou cumprir com todas as suas obrigações fiscais;
  - "O Recorrente, em verdade, foi autuado solidariamente através da Notificação de Lançamento nº 10580-724.963/2018-18 em razão das glosas das notas fiscais deduzidas na contabilidade da Empresa Golden Leaf a título de despesas decorrentes da prestação de serviço realizado pela FC Consultoria e Planejamento Tributário, sugerindo a Autuante que a Empresa Golden Leaf supostamente escoou os recursos sem a efetiva prestação de serviços";
  - "Ocorre que, a Recorrente somente está sendo inserida como responsável solidária, pois o Sr. Mario Marques pai da Sócia da Empresa MARX Empreendimentos, supostamente adquiriu inúmeros bens imóveis durante o período de 2013 a 2017 em nome da Empresa da Recorrente, sendo que a Autuante aduz que a suposta intermediação da consultoria prestada pela FC Consultoria e Planejamento Tributário, que possui como Sócio o Sr. Mario Marques, junto a Golden Leaf foi fraudulenta";
  - "Vale ressaltar que a suposição da Autuante de que a intermediação da FC Consultoria e a Golden Leaf para a aquisição de títulos com o objetivo de realizar compensações tributárias foi fraudulenta e via de consequência os bens

adquiridos pela MARX Empreendimentos, que tem como Sócia a Contribuinte, foram originados de uma fraude decorrente da alegação da Autuante de que a Golden Leaf fora intimada para comprovar o serviço prestado, entretanto apenas acostou as notas fiscais emitidas e apresentou a cópia do contrato, contrato este que na análise da Autuante não cumpriria as formalidades legais”;

- A Auditora-Fiscal não poderia ter imputado a responsabilidade solidária em face da impugnante, uma vez que o crédito tributário utilizado para a compensação de débitos da GOLDEN LEAF se refere a título de dívida externa brasileira legítimo e amplamente reconhecido pelo Ministério da Fazenda, o que refutaria qualquer possibilidade de fraude tributária, além do que nunca esteve prescrito;
- A impugnante nunca teve qualquer gerência na contabilidade da GOLDEN LEAF, por isso não poderia ser responsabilizada solidariamente por um crédito tributário que não corresponde à sua empresa;
- É possível verificar que o sócio da FC CONSULTORIA recebeu diversos e-mails encaminhados tanto para o representante legal da GOLDEN LEAF quanto do proprietário do título demonstrando a efetiva prestação do serviço por parte do sócio da FC CONSULTORIA, de intermediação e consultoria tributária, demonstrando assim que nunca houve fraude ao Fisco Federal;
- "A FC Consultoria e Planejamento Tributário foi contratada pela Golden Leaf no sentido de buscar no mercado títulos com a finalidade de realizar a compensação de créditos Tributários juntos a União Federal";
- Haveria ilegitimidade passiva da impugnante;
- Não haveria formação de grupo econômico;
- A impugnante não possui qualquer relação de subordinação com a GOLDEN LEAF. Os valores pagos se referem à efetiva prestação de serviços de consultoria pela FC CONSULTORIA;
- A impugnante não teve respeitado o seu direito de ampla defesa e o contraditório, vez que ao não possuir acesso às informações da contabilidade da GOLDEN LEAF fica impedida de refutar a constituição do crédito tributário;
- Em face do exposto requer: [...] "I - que seja acolhida a preliminar de ilegitimidade passiva por inexistir a configuração de grupo econômico, uma vez que não ficou demonstrado o controle ou administração da empresa principal em relação às empresas e pessoas físicas imputadas como responsáveis tributárias; II - Superada a preliminar, o que sinceramente não acredita o Impugnante, espera que seja declarada a IMPROCEDÊNCIA da atuação fiscal relativa ao processo administrativo nº 10580-724.963/2018-18, tendo em vista que entender de forma contrária seria desrespeitar o seu direito de ampla defesa e contraditório, vez que não a Recorrente não tem acesso às informações da contabilidade da Golden Leaf no sentido de poder refutar a constituição do crédito tributário". [...] 10 -

Impugnação da responsável solidária MARINA ALVARES MARQUES - CPF nº 052.849.335-32 (fls. 2721 a 2730): A responsável solidária alega, em síntese, que:

- É pessoa idônea e sempre procurou cumprir com todas as suas obrigações fiscais;
- "O Recorrente, em verdade, foi autuado solidariamente através da Notificação de Lançamento nº 10580-724.963/2018-18 em razão das glosas das notas fiscais deduzidas na contabilidade da Empresa Golden Leaf a título de despesas decorrentes da prestação de serviço realizado pela FC Consultoria e Planejamento Tributário, sugerindo a Autuante que a Empresa Golden Leaf supostamente escoou os recursos sem a efetiva prestação de serviços";
- "Ocorre que, a Recorrente somente está sendo inserida como responsável solidária, pois o Sr. Mario Marques pai da Sócia da Empresa MARX Empreendimentos, supostamente adquiriu inúmeros bens imóveis durante o período de 2013 a 2017 em nome da Empresa da Recorrente, sendo que a Autuante aduz que a suposta intermediação da consultoria prestada pela FC Consultoria e Planejamento Tributário, que possui como Sócio o Sr. Mario Marques, junto a Golden Leaf foi fraudulenta";
- "Vale ressaltar que a suposição da Autuante de que a intermediação da FC Consultoria e a Golden Leaf para a aquisição de títulos com o objetivo de realizar compensações tributárias foi fraudulenta e via de consequência os bens adquiridos pela MARX Empreendimentos, que tem como Sócia a Contribuinte, foram originados de uma fraude decorrente da alegação da Autuante de que a Golden Leaf fora intimada para comprovar o serviço prestado, entretanto apenas acostou as notas fiscais emitidas e apresentou a cópia do contrato, contrato este que na análise da Autuante não cumpriria as formalidades legais";
- A Auditora-Fiscal não poderia ter imputado a responsabilidade solidária em face da impugnante, uma vez que o crédito tributário utilizado para a compensação de débitos da GOLDEN LEAF se refere a título de dívida externa brasileira legítimo e amplamente reconhecido pelo Ministério da Fazenda, o que refutaria qualquer possibilidade de fraude tributária, além do que nunca esteve prescrito;
- A impugnante nunca teve qualquer gerência na contabilidade da GOLDEN LEAF, por isso não poderia ser responsabilizada solidariamente por um crédito tributário que não corresponde à sua empresa;
- É possível verificar que o sócio da FC CONSULTORIA recebeu diversos e-mails encaminhados tanto para o representante legal da GOLDEN LEAF quanto do proprietário do título demonstrando a efetiva prestação do serviço por parte do sócio da FC CONSULTORIA, de intermediação e consultoria tributária, demonstrando assim que nunca houve fraude ao Fisco Federal;
- "A FC Consultoria e Planejamento Tributário foi contratada pela Golden Leaf no sentido de buscar no mercado títulos com a finalidade de realizar a compensação de créditos Tributários juntos a União Federal";

- Haveria ilegitimidade passiva da impugnante;
- Não haveria formação de grupo econômico;
- A impugnante não possui qualquer relação de subordinação com a GOLDEN LEAF. Os valores pagos se referem à efetiva prestação de serviços de consultoria pela FC CONSULTORIA;
- A impugnante não teve respeitado o seu direito de ampla defesa e o contraditório, vez que ao não possuir acesso às informações da contabilidade da GOLDEN LEAF fica impedida de refutar a constituição do crédito tributário;
- Em face do exposto requer: [...] "I - que seja acolhida a preliminar de ilegitimidade passiva por inexistir a configuração de grupo econômico, uma vez que não ficou demonstrado o controle ou administração da empresa principal em relação às empresas e pessoas físicas imputadas como responsáveis tributárias; II - Superada a preliminar, o que sinceramente não acredita o Impugnante, espera que seja declarada a IMPROCEDÊNCIA da atuação fiscal relativa ao processo administrativo nº 10580-724.963/2018-18, tendo em vista que entender de forma contrária seria desrespeitar o seu direito de ampla defesa e contraditório, vez que não a Recorrente não tem acesso às informações da contabilidade da Golden Leaf no sentido de poder refutar a constituição do crédito tributário". [...] 11 - Impugnação do responsável solidário PROSPER BRASIL INVESTIMENTOS - CNPJ nº 11.960.352/0001-05 (fls. 3017 a 3025): O responsável solidário, representado pelo seu representante legal AICHE IBRAHIM ABOU NASSIF, alega, em síntese, que:
  - A empresa é sediada em São Paulo e opera com o objetivo de investimentos;
  - "O Recorrente, em verdade, foi autuado solidariamente através da Notificação de Lançamento nº 10580-724.963/2018-18 em razão das glosas das notas fiscais deduzidas na contabilidade da Empresa Golden Leaf a título de despesas decorrentes da prestação de serviço realizado pela FC Consultoria e Planejamento Tributário, sugerindo a Autuante que a Empresa Golden Leaf supostamente escoou os recursos sem a efetiva prestação de serviços"
  - "Ocorre que, a Empresa Recorrente somente está sendo inserida como responsável solidária, pois o Sr. Alexandre Gerra da Silva, ex-sócio, e Sra. Carla Rebizzi Vasone, ex sócia, da Empresa Impugnante teriam endereço cadastral idêntico as empresas RP Tecnologia, M MARX Participações e Empro Brasil Investimentos, todas estas ligadas ao Sr. Mario Marques, Sócio da FC Consultoria e Planejamento Tributário Eircli, empresta esta que não teria prestado serviços de intermediação de consultoria tributária junto a Golden Leaf, ou seja, teria havido uma simulação na prestação de serviço";
  - A Auditora-Fiscal não poderia ter imputado a responsabilidade solidária em face do impugnante, uma vez que o crédito tributário utilizado para a compensação de débitos da GOLDEN LEAF se refere a título de dívida externa brasileira legítimo e amplamente reconhecido pelo Ministério da Fazenda, o que refutaria qualquer possibilidade de fraude tributária, além do que nunca esteve prescrito;

- O impugnante nunca teve qualquer gerência na contabilidade da GOLDEN LEAF, por isso não poderia ser responsabilizado solidariamente por um crédito tributário que não corresponde à sua empresa;
- É possível verificar que o sócio da FC CONSULTORIA enviou e recebeu diversos e-mails com o representante legal da GOLDEN LEAF e com a empresa impugnante (proprietária do título) demonstrando a efetiva prestação do serviço por parte do sócio da FC CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EIRELI, de intermediação e consultoria tributária, demonstrando assim que nunca houve fraude ao Fisco Federal;
- No relatório fiscal a autoridade fiscal não demonstra através de números ou provas os supostos repasses que decorreriam dos recebimentos dos valores da PROSPER BRASIL INVESTIMENTOS LTDA ou da própria FC CONSULTORIA, pela utilização da compensação tributária, a fim de justificar a interligação entre as empresas. Ou seja, a inclusão da empresa impugnante apenas está embasada pelo motivo do Sr. MÁRIO MARQUES ser sócio-administrador da empresa FC CONSULTORIA e está constituída no mesmo endereço da RP TECNOLOGIA e EMPRO BRASIL INVESTIMENTOS que possuía como sócios o Sr. ALEXANDRE GERRA DA SILVA e a Sra. CARLA REBIZZI VASONE;
- "A Prosper Brasil Investimento foi contatada pela FC Consultoria e Planejamento Tributário para o fornecimento de títulos com a finalidade de realizar a compensação de créditos Tributários juntos a União Federal para a empresa Golden Leaf";
- A Auditora-Fiscal não teria relatado qualquer informação que justifique alguma relação entre os valores recebidos da GOLDEN LEAF pagas a FC CONSULTORIA que possa demonstrar a inclusão do impugnante como devedor solidário;
- Haveria ilegitimidade passiva do impugnante;
- Não haveria formação de grupo econômico;
- O impugnante não possui qualquer relação de subordinação com a GOLDEN LEAF. Os valores pagos se referem à efetiva prestação de serviços de consultoria pela FC CONSULTORIA;
- O impugnante não teve respeitado o seu direito de ampla defesa e o contraditório, vez que ao não possuir acesso às informações da contabilidade da GOLDEN LEAF fica impedido de refutar a constituição do crédito tributário;
- Em face do exposto requer: [...] "I - que seja acolhida a preliminar de ilegitimidade passiva por inexistir a configuração de grupo econômico, uma vez que não ficou demonstrado o controle ou administração da empresa principal em relação às empresas e pessoas físicas imputadas como responsáveis tributárias; II - Superada a preliminar, o que sinceramente não acredita o Impugnante, espera que seja declarada a IMPROCEDÊNCIA da atuação fiscal relativa ao processo administrativo nº 10580-724.963/2018-18, tendo em vista que entender de forma

contrária seria desrespeitar o seu direito de ampla defesa e contraditório, vez que não a Recorrente não tem acesso às informações da contabilidade da Golden Leaf no sentido de poder refutar a constituição do crédito tributário". [...] 12 - Impugnação do responsável solidário REMCO DROSTEN - CPF nº 838.314.285-49 (fls. 3728 a 3740): O responsável solidário alega, em síntese, que:

- É pessoa idônea e sempre foi cumpridor de todas as suas obrigações fiscais;
- "O Recorrente, em verdade, foi autuado solidariamente através da Notificação de Lançamento nº 10580-724.963/2018-18 em razão das glosas das notas fiscais deduzidas na contabilidade da Empresa Golden Leaf a título de despesas decorrentes da prestação de serviço realizado pela FC Consultoria e Planejamento Tributário, sugerindo a Autuante que a Empresa Golden Leaf supostamente escoou os recursos sem a efetiva prestação de serviços";
- "Ocorre que, o Recorrente somente está sendo inserido como responsável solidário, pois o Sr. Remco Drostén era o administrador da empresa Golden Leaf no Brasil e acabou por contratar a empresa FC Consultoria e Planejamento Tributário Eireli para intermediar a compra de créditos tributários com o objetivo na aquisição de título idôneos para a realização da compensação tributária de débitos tributários existentes da Golden Leaf";
- A Auditora-Fiscal não poderia ter imputado a responsabilidade solidária em face do impugnante, uma vez que o crédito utilizado para a compensação da GOLDEN LEAF, de propriedade da PROSPER BRASIL INVESTIMENTOS LTDA, que decorreu da intermediação do trabalho de consultoria tributária da FC CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO junto a Golden Leaf, refere-se a título de dívida externa brasileira legítimo e amplamente reconhecido pelo Ministério da Fazenda, o que refutaria qualquer possibilidade de fraude tributária, além do que nunca esteve prescrito;
- "[...] a Recorrente NUNCA teve qualquer gerência na contabilidade da Golden Leaf, uma vez que apesar de administrador da empresa aqui no Brasil, todos os atos dependiam da aprovação do conselho da empresa situada na Indonésia, por isso o Recorrente não pode ser responsabilizado solidariamente por realização de prática de excesso de poderes, infração a lei, contrato social e estatuto, primeiro por que a decisão da utilização do título para a realização da compensação tributária não dependia única e exclusivamente do Recorrente, e na mesma linha com relação a dedução das despesas referente a prestação de serviço realizada pela FC Consultoria e Planejamento Tributário";
- "Além disso, é possível verificar que o Sócio da FC Consultoria enviou e recebeu diversos e-mails com diversos controllers da Golden Leaf e com a Empresa Impugnante (proprietária do título) demonstrando a efetiva prestação do serviço por parte do Sócio da FC Consultoria e Planejamento Tributário Eireli, neste caso da intermediação e consultoria tributária, além do que a aprovação para a utilização dos créditos não dependia exclusivamente da autorização do Impugnante, demonstrando assim que nunca houve fraude ao Fisco Federal";

- "Além do que no relatório fiscal a Autuante não demonstra através de números ou provas materiais os supostos repasses que decorreriam dos recebimentos dos valores da Prosper Brasil Investimentos Ltda ou da própria FC Consultoria, pela utilização da compensação tributária, a fim de justificar a interligação entre a FC Consultoria e Remco Drostén ou a Empresa Terra Nova Empreendimentos, ou seja, a inclusão do Impugnante apenas está embasada pelo frágil motivo do Sr. Mario Marques ser sócio minoritário da Empresa Terra Nova, o que não seria suficiente para comprovar qualquer responsabilidade solidária a título de grupo econômico";
- "A Prosper Brasil Investimento foi contatada pela FC Consultoria e Planejamento Tributário para o fornecimento de títulos com a finalidade de realizar a compensação de créditos Tributários juntos a União Federal para a empresa Golden Leaf";
- Haveria ilegitimidade passiva da impugnante;
- Não haveria formação de grupo econômico;
- O impugnante não possui mais relação de subordinação com a GOLDEN LEAF. Assim, não pode ter conhecimentos da sua contabilidade e com isso apresentar impugnação referente ao crédito tributário constituído;
- O impugnante não teve respeitado o seu direito de ampla defesa e o contraditório, vez que ao não possuir acesso às informações da contabilidade da GOLDEN LEAF fica impedido de refutar a constituição do crédito tributário;
- Em face do exposto requer: [...] "I - que seja acolhida a preliminar de ilegitimidade passiva por inexistir a configuração de grupo econômico, uma vez que não ficou demonstrado o controle ou administração da empresa principal em relação às empresas e pessoas físicas imputadas como responsáveis tributárias; II - Superada a preliminar, o que sinceramente não acredita o Impugnante, espera que seja declarada a IMPROCEDÊNCIA da atuação fiscal relativa ao processo administrativo nº 10580-724.963/2018-18, tendo em vista que entender de forma contrária seria desrespeitar o seu direito de ampla defesa e contraditório, vez que não a Recorrente não tem acesso às informações da contabilidade da Golden Leaf no sentido de poder refutar a constituição do crédito tributário". [...] 13 - Impugnação da responsável solidária TERRA NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA - CNPJ nº 14.407.990/0001-91 (fls. 4119 a 4132): A responsável solidária, representada pelo seu representante legal REMCO DROSTEN, alega, em síntese, que:
  - A empresa é sediada em Salvador e opera com o objetivo de compra e venda de imóveis, alugueis próprios, gestão e administração de propriedade imobiliária. Trata-se de uma holding patrimonial, com o intuito de realizar um planejamento sucessório perante as herdeiras do sócio da Terra Nova Empreendimentos e Participações Ltda;

- "O Recorrente, em verdade, foi autuado solidariamente através da Notificação de Lançamento nº 10580-724.963/2018-18 em razão das glosas das notas fiscais deduzidas na contabilidade da Empresa Golden Leaf a título de despesas decorrentes da prestação de serviço realizado pela FC Consultoria e Planejamento Tributário, sugerindo a Autuante que a Empresa Golden Leaf supostamente escoou os recursos sem a efetiva prestação de serviços";
- "Ocorre que, o Recorrente somente está sendo inserido como responsável solidário, pois o Sócio da Empresa o Sr. Remco Drosten era o administrador da empresa Golden Leaf no Brasil e acabou por contratar a empresa FC Consultoria e Planejamento Tributário Eireli para intermediar a compra de créditos tributários com o objetivo na aquisição de título idôneos para a realização da compensação tributária de débitos tributários existentes da Golden Leaf";
- A Auditora-Fiscal não poderia ter imputado a responsabilidade solidária em face do impugnante, uma vez que o crédito utilizado para a compensação da GOLDEN LEAF, de propriedade da PROSPER BRASIL INVESTIMENTOS LTDA, que decorreu da intermediação do trabalho de consultoria tributária da FC CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO junto a Golden Leaf, refere-se a título de dívida externa brasileira legítimo e amplamente reconhecido pelo Ministério da Fazenda, o que refutaria qualquer possibilidade de fraude tributária, além do que nunca esteve prescrito;
- [...] "a Recorrente NUNCA teve qualquer gerência na contabilidade da Golden Leaf, uma vez que apesar de administrador da empresa aqui no Brasil, todos os atos dependiam da aprovação do conselho da empresa situada na Indonésia, por isso o Recorrente não pode ser responsabilizado solidariamente por realização de prática de excesso de poderes, infração a lei, contrato social e estatuto, primeiro por que a decisão da utilização do título para a realização da compensação tributária não dependia única e exclusivamente do Recorrente, e na mesma linha com relação a dedução das despesas referente a prestação de serviço realizada pela FC Consultoria e Planejamento Tributário";
- "Além disso, é possível verificar que o Sócio da FC Consultoria enviou e recebeu diversos e-mails com diversos controllers da Golden Leaf e com a Empresa Impugnante (proprietária do título) demonstrando a efetiva prestação do serviço por parte do Sócio da FC Consultoria e Planejamento Tributário Eireli, neste caso da intermediação e consultoria tributária, além do que a aprovação para a utilização dos créditos não dependia exclusivamente da autorização do Impugnante, demonstrando assim que nunca houve fraude ao Fisco Federal";
- "Além do que no relatório fiscal a Autuante não demonstra através de números ou provas materiais os supostos repasses que decorreriam dos recebimentos dos valores da Prosper Brasil Investimentos Ltda ou da própria FC Consultoria, pela utilização da compensação tributária, a fim de justificar a interligação entre a FC Consultoria e Remco Drosten ou a Empresa Terra Nova Empreendimentos, ou seja, a inclusão do Impugnante apenas está embasada pelo frágil motivo do Sr.

Mario Marques ser sócio minoritário da Empresa Terra Nova, o que não seria suficiente para comprovar qualquer responsabilidade solidária a título de grupo econômico";

- "A Prosper Brasil Investimento foi contatada pela FC Consultoria e Planejamento Tributário para o fornecimento de títulos com a finalidade de realizar a compensação de créditos Tributários juntos a União Federal para a empresa Golden Leaf";

- Haveria ilegitimidade passiva da impugnante;

- Não haveria formação de grupo econômico;

- A empresa impugnante não possui qualquer relação de subordinação com a GOLDEN LEAF que possa ter conhecimentos da sua contabilidade e com isso apresentar impugnação referente a ao crédito tributário constituído;

- A impugnante não teve respeitado o seu direito de ampla defesa e o contraditório, vez que ao não possuir acesso às informações da contabilidade da GOLDEN LEAF fica impedido de refutar a constituição do crédito tributário;

- Em face do exposto requer: [...] "I - que seja acolhida a preliminar de ilegitimidade passiva por inexistir a configuração de grupo econômico, uma vez que não ficou demonstrado o controle ou administração da empresa principal em relação às empresas e pessoas físicas imputadas como responsáveis tributárias; II - Superada a preliminar, o que sinceramente não acredita o Impugnante, espera que seja declarada a IMPROCEDÊNCIA da atuação fiscal relativa ao processo administrativo nº 10580-724.963/2018-18, tendo em vista que entender de forma contrária seria desrespeitar o seu direito de ampla defesa e contraditório, vez que não a Recorrente não tem acesso às informações da contabilidade da Golden Leaf no sentido de poder refutar a constituição do crédito tributário". [...]

A 3ª Turma da DRJ/FNS julgou improcedente a impugnação, ratificando a decisão da Delegacia de jurisdição da contribuinte, cuja decisão segue a seguir ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017 FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Comprovada nos autos a falta de recolhimento do tributo, deve ser mantido o auto de infração que exige o valor devido.

TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA EXTERNA. DIREITO DE CRÉDITO. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para a quitação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com título da dívida pública externa.

PREJUÍZO FISCAL DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES. COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE CONSULTORIA TRIBUTÁRIA. COMPROVAÇÃO.

São dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL somente as despesas comprovadas mediante documentos hábeis e idôneos revestidos dos requisitos legais e que guardem estrito relacionamento com a atividade explorada pela pessoa jurídica e com a manutenção da fonte produtora.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017 TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se aos lançamentos decorrentes a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Comprovada a inexistência de cerceamento do direito de defesa dos impugnantes, descabe falar em nulidade do lançamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017 MULTA ISOLADA DE 50%. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL.

A lei determina a imposição de multa isolada de 50% sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período. A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano calendário, no regime do lucro real anual.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INFRAÇÃO DE LEI. CARACTERIZAÇÃO.

Os mandatários e prepostos da pessoa jurídica são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS. TERCEIROS. ART. 124, I, DO CTN. CONFIGURAÇÃO.

Provado pela fiscalização nos autos do processo que, juntamente com o contribuinte fiscalizado, terceiros sem vínculo societário direto com a sociedade também aturam como agentes para a prática dos atos, ao lado da sociedade contribuinte dos tributos, a teor do disposto no art. 124, I, do CTN, estes terceiros são também responsáveis pelos créditos tributários.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou Recurso Voluntário requerendo o provimento do recurso nos seguintes termos:

(...)A recorrente juntou aos autos os documentos comprobatórios do montante dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas. Tais documentos estão juntados às fls. 654 a 726 dos autos. Os documentos de fls. 654 a 726 devem ser considerados como provas recursais.

Além de ter juntado os documentos comprobatórios, ressaltamos que os documentos estão na base de dados da Receita Federal do Brasil e a auditora não poderia deixar de considerá-los quando do procedimento fiscal desenvolvido. Não é em sede de impugnação de lançamento (defesa) que se deve exigir a apresentação dos documentos comprobatórios dos prejuízos fiscais.

A análise dos livros e documentos da empresa precede o próprio lançamento de ofício. Se a auditora fiscal se propôs a revisar a apuração do IRPJ e CSLL nos exercícios de 2014 a 2017, deveria se valer de todos os documentos fiscais, livros fiscais e declarações prestadas pelo contribuinte. Porém, o que se observa nos demonstrativos elaborados (fls. 487 a 490), é a similaridade com os demonstrativos apresentados pela própria empresa (fls. 434 a 437) com diferença na inserção de linha para glosa de despesas consideradas não dedutíveis. A simplicidade do procedimento praticado pela auditora fiscal levou a cometer o erro de não aplicar a legislação tributária para apuração do quanto devido (revisão da apuração). Como a compensação é um direito do Contribuinte e o prejuízo fiscal está declarado na DIPJ (2013) e no e-LALUR (2014, 2015 e 2016), a compensação era devida. Tais documentos são novamente juntados como anexos a esta peça recursal (Doc-02). Nesse aspecto, ao considerar que a glosa de despesa reverteu os resultados apurados pelo Contribuinte, resultando em lucro líquido ao final dos exercícios de 2014, 2015 e 2016, a fiscalização deveria considerar a redução pela compensação de prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores em até, no máximo, 30% (trinta por cento) do referido lucro líquido ajustado.

O mesmo se aplicando em relação a base negativa das contribuições sociais. Nesse aspecto, os demonstrativos elaborados pela auditora fiscal estão eivados de erros, o que os tornam imprestáveis para se apurar, com segurança, o montante do crédito tributário. Nosso terceiro ponto de discordância está relacionado à aplicação de multa isolada.

(...)Vejam, senhores Conselheiros, que a decisão da Segunda Turma do STJ já contempla a análise da alteração promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, e mesmo assim, manteve-se o entendimento “no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo”. Justificou-se a decisão pela aplicação da “lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo”. Portanto, a multa isolada é indevida, sendo improcedente o lançamento de ofício levado a efeito, em relação à multa isolada.

#### PEDIDO

Por tudo exposto, requer pela modificação do Acórdão 07-43.607 – 3ª Turma da DRJ/FNS para julgar o Auto de Infração nº 10580-724.963/2018 improcedente.

É o relatório.

**VOTO VENCIDO**

**Fellipe Honório Rodrigues da Costa – Conselheiro Relator**

## ADMISSIBILIDADE

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 23-B da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF), com redação dada pela Portaria MF nº 1634/2023.

Demais disso, passo a analisar a tempestividade do Recurso Voluntário da Golden Leaf Tobacco LTDA e dos responsáveis solidários em que faço a seguir:

1. **TERRANOVA ADM DE IMÓVEIS** – Ciência por edital no dia 02/05/2019 (e-fls. 4858 28/05/2019) - protocolo do Recurso Voluntário em 29/05/2019, portanto, **tempestivo**;
2. **MARX EMPREENDIMENTOS** – Ciência por edital no dia 12/06/2019 (e-fls. 4857) - protocolo do Recurso Voluntário em 11/06/2019, portanto, **tempestivo**;
3. **REMCO DROSTEN** - Ciência por edital no dia 06/06/2019 (e-fls. 4846) – protocolo do Recurso Voluntário antecipado em 29/05/2019, portanto, **tempestivo**;
4. **GOLDEN LEAF TOBACCO LTDA** – Ciência em 20/04/2019 – protocolo do Recurso Voluntário em 10 de maio de 2019, portanto, **tempestivo**;
5. **PROPSER BRASIL INVESTIMENTOS LTDA** – Ciência em 13/05/2019 - protocolo do Recurso Voluntário em 12/06/2019, portanto, **tempestivo**;
6. **M MARX PARTICIPAÇÕES** – Ciência em 12/04/2019 – protocolo do Recurso Voluntário em 14/05/2019, portanto, **tempestivo**;
7. **EMPRO BRASIL INVESTIMENTOS S.A** – Ciência em 12/04/2019 – protocolo do Recurso Voluntário em 13/05/2019, portanto, **tempestivo**;
8. **FC CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EIRELLI** – Ciência em 17/04/2019 – protocolo do Recurso Voluntário em 17/05/2019, portanto, **tempestivo**;
9. **A2M AGRÍCOLA LTDA 02 DE MAIO DE 2019** – Ciência por edital em 12/06/2019 (e-fls. 4856) – protocolo do Recurso Voluntário em 16/07/2019, portanto, **intempestivo**, uma vez que o trigésimo dia para protocolo finalizou no dia 12 de julho de 2019, portanto, a recorrente protocolou o seu recurso quatro dias após o prazo fatal.
10. **M3S SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA** - Ciência por edital em 12/06/2019 (e-fls. 4855) – protocolo do Recurso Voluntário em 16/07/2019, portanto, **intempestivo**, uma vez que o trigésimo dia para protocolo finalizou no dia 12 de julho de 2019, portanto, a recorrente protocolou o seu recurso quatro dias após o prazo fatal.
11. **MARIO SERGIO MARANHÃO MARQUES** – Ciência em 12/04/2019 - protocolo do Recurso Voluntário em 14/05/2019, portanto, **tempestivo**;
12. **MARIANA ALVARES MARQUES** - Ciência em 12/04/2019 - protocolo do Recurso Voluntário em 14/05/2019, portanto, **tempestivo**;

**13. MARINA ALVARES MARQUES** - Ciência em 12/04/2019 - protocolo do Recurso Voluntário em 14/05/2019, portanto, **tempestivo**.

Nesse sentido, observo que os recursos da TERRANOVA ADM DE IMÓVEIS, MARX EMPREENDIMENTOS, REMCO DROSTEN, GOLDEN LEAF TOBACCO LTDA, PROPSEBR BRASIL INVESTIMENTOS LTDA, M MARX PARTICIPAÇÕES, EMPRO BRASIL INVESTIMENTOS S.A, FC CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EIRELLI; MARIO SERGIO MARANHÃO MARQUES, MARIANA ALVARES MARQUES e MARINA ALVARES MARQUES são tempestivos e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Por outro lado, os Recursos da A2M AGRÍCOLA LTDA e M3S SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA são intempestivos, portanto, deles não conheço.

**DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA EMPRESA TERRANOVA ADM DE IMÓVEIS (e-fls. 1504)**

A priori, após analisar as provas dos autos, convém esclarecer que a empresa TERRA NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (autuada como sujeito passivo solidário) protocolou impugnação intempestiva, o Acórdão recorrido assim tratou do tema, *in verbis*:

(...) A impugnação da responsável solidária TERRA NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA é intempestiva, pois foi apresentada no dia 01/11/2018 - quinta-feira (fls. 4325), sendo que a ciência se efetivou mediante Edital Eletrônico no dia 28/09/2018 - sexta-feira (fls. 607). Portanto, não se conhece da referida impugnação.

(...)CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, encaminho meu voto no sentido de não conhecer da impugnação apresentada intempestivamente pela responsável solidária TERRA NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, e conhecer e julgar improcedentes as impugnações apresentadas pelo contribuinte e demais sujeitos passivos solidários.

Sendo assim, ao analisar o Recurso Voluntário da Empresa TERRA NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, ela sustenta em suma que apenas houve uma única tentativa de intimação via Aviso de Recebimento e não entendeu porque foi apostado no documento que ela haveria se mudado, tendo em vista que não mudou seu domicilio fiscal de endereço, bem como se insurge pelo fato de que a administração já na segunda tentativa, se utilizou da intimação por edital que seria uma exceção quando possuía o endereço do sócio e sequer tentou proceder com sua intimação.

No que diz respeito às demais matérias alegadas no Recurso Voluntário, verificada preliminarmente a intempestividade da Manifestação de Inconformidade, a análise delas resta prejudicada, nos exatos termos ao art. 56, § 2º, do Decreto nº 7.574/2011:

Art. 56. A impugnação, formalizada por escrito, instruída com os documentos em que se fundamentar e apresentada em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, bem como, remetida por via postal, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência, instaura a fase litigiosa do procedimento (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 14 e 15).

**(...) § 2º Eventual petição, apresentada fora do prazo, não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem comporta julgamento de primeira instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar.**

No caso em apreço, em que pese este relator concordar que a intimação por edital é meio excepcional, não restou comprovada a alegação de que a empresa TERRA NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA mantém seu domicílio fiscal no mesmo endereço diante da informação de que o Aviso de Recebimento apostou a informação que ela havia se mudado, isso porque a desconstituição desse fato jurídico caberia ao recorrente e seria de fácil comprovação, porém, o recorrente apenas alegou tal argumento sem qualquer prova.

E, como a impugnação intempestiva não instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar. A única matéria veiculada em impugnação ou manifestação de inconformidade intempestiva passível de apreciação no contencioso administrativo especializado é a tempestividade suscitada em preliminar, razão pela qual a análise das demais matérias resta prejudicada.

Pelas razões acima exposta, no que diz respeito ao Recurso Voluntário da empresa TERRA NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, para no mérito e na parte conhecida, negar-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão singular que não conheceu a Impugnação.

## **DA ANÁLISE DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA**

Antes de adentrar no mérito sobre a compensação de crédito inexistente adquirido pela GOLDEN LEAF a empresa PROPSER BRASIL INVESTIMENTOS LTDA com intermediação da FC CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EIRELLI, entendo necessário fazer a análise da responsabilidade solidária das pessoas físicas e jurídicas abaixo relacionadas que negaram a responsabilidade solidaria imputadas pelo agente autuante com base no 124, I e, no caso do Sr.

REMCO DROSTEN, diretor responsável da pessoa jurídica fiscalizada, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN.

Nesse sentido, passo a descrever de forma sucinta os argumentos replicados no Recurso Voluntário que já constavam das respectivas impugnações de cada empresa, *in verbis*:

### **FC CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EIRELLI**

- A Auditora-Fiscal não poderia ter imputado a responsabilidade solidária em face do recorrente, uma vez que o crédito tributário utilizado para a compensação de débitos da GOLDEN LEAF se refere a título de dívida externa brasileira legítimo e amplamente reconhecido pelo Ministério da Fazenda, o que refutaria qualquer possibilidade de fraude tributária, além do que nunca esteve prescrito; - O impugnante nunca teve qualquer gerência na contabilidade da GOLDEN LEAF, por isso não poderia ser responsabilizado solidariamente por um crédito tributário que não corresponde à sua empresa;
- Conforme e-mails encaminhados tanto pelo representante legal da GOLDEN LEAF quanto para o proprietário do título, demonstra-se a efetiva prestação do serviço por parte do impugnante de intermediação e consultoria tributária, demonstrando assim que nunca houve fraude ao Fisco Federal;
- Haveria ilegitimidade passiva do impugnante;
- Não haveria formação de grupo econômico;

### **MARIO SERGIO MARANHÃO MARQUES**

- "O Recorrente, em verdade, foi autuado solidariamente através da Notificação de Lançamento n° 10580-724.963/2018-18 em razão das glosas das notas fiscais deduzidas na contabilidade da Empresa Golden Leaf a título de despesas decorrentes da prestação de serviço realizado pela FC Consultoria e Planejamento Tributário, sugerindo a Autuante que a Empresa Golden Leaf supostamente escoou os recursos sem a efetiva prestação de serviços";
- "Não satisfeita alega ainda a Autuante que a Golden Leaf fora intimada para comprovar o serviço prestado, entretanto apenas acostou as notas fiscais emitidas e apresentou cópia do contrato, contrato este que na análise da Autuante não cumpria as formalidades legais";
- A Auditora-Fiscal não poderia ter imputado a responsabilidade solidária em face do impugnante, uma vez que o crédito tributário utilizado para a compensação de

débitos da GOLDEN LEAF se refere a título de dívida externa brasileira legítimo e amplamente reconhecido pelo Ministério da Fazenda, o que refutaria qualquer possibilidade de fraude tributária, além do que nunca esteve prescrito;

- O impugnante nunca teve qualquer gerência na contabilidade da GOLDEN LEAF, por isso não poderia ser responsabilizado solidariamente por um crédito tributário que não corresponde à sua empresa;
- “Além disso, através dos e-mails encaminhados tanto para o representante legal da Golden Leaf quanto do proprietário do título demonstra a efetiva prestação do serviço por parte do Recorrente, neste caso da intermediação e consultoria tributária, demonstrando assim que nunca houve fraude ao Fisco Federal”;
- "A Recorrente foi contratada pela Golden Leaf através de sua Empresa de Consultoria Tributária no sentido de buscar no mercado títulos com a finalidade de realizar a compensação de créditos Tributários juntos a União Federal e Estados”;
- Haveria ilegitimidade passiva do impugnante;
- Não haveria formação de grupo econômico;
- O impugnante não possui qualquer relação de subordinação com a GOLDEN LEAF. Os valores pagos se referem à efetiva prestação de serviços de consultoria pela FC CONSULTORIA;
- O impugnante não teve respeitado o seu direito de ampla defesa e o contraditório, vez que ao não possuir acesso às informações da contabilidade da GOLDEN LEAF fica impedido de refutar a constituição do crédito tributário;

## TERRANOVA ADM DE IMÓVEIS

- [...] "a Recorrente NUNCA teve qualquer gerência na contabilidade da Golden Leaf, uma vez que apesar de administrador da empresa aqui no Brasil, todos os atos dependiam da aprovação do conselho da empresa situada na Indonésia, por isso o Recorrente não pode ser responsabilizado solidariamente por realização de prática de excesso de poderes, infração a lei, contrato social e estatuto, primeiro por que a decisão da utilização do título para a realização da compensação tributária não dependia única e exclusivamente do Recorrente, e na mesma linha com relação a dedução das despesas referente a prestação de serviço realizada pela FC Consultoria e Planejamento Tributário”;
- "Além disso, é possível verificar que o Sócio da FC Consultoria enviou e recebeu diversos e-mails com diversos controllers da Golden Leaf e com a Empresa Impugnante (proprietária do título) demonstrando a efetiva prestação do serviço

por parte do Sócio da FC Consultoria e Planejamento Tributário Eireli, neste caso da intermediação e consultoria tributária, além do que a aprovação para a utilização dos créditos não dependia exclusivamente da autorização do Impugnante, demonstrando assim que nunca houve fraude ao Fisco Federal";

- "Além do que no relatório fiscal a Autuante não demonstra através de números ou provas materiais os supostos repasses que decorreriam dos recebimentos dos valores da Prosper Brasil Investimentos Ltda ou da própria FC Consultoria, pela utilização da compensação tributária, a fim de justificar a interligação entre a FC Consultoria e Remco Drostten ou a Empresa Terra Nova Empreendimentos, ou seja, a inclusão do Impugnante apenas está embasada pelo frágil motivo do Sr. Mario Marques ser sócio minoritário da Empresa Terra Nova, o que não seria suficiente para comprovar qualquer responsabilidade solidária a título de grupo econômico";

- "A Prosper Brasil Investimento foi contatada pela FC Consultoria e Planejamento Tributário para o fornecimento de títulos com a finalidade de realizar a compensação de créditos Tributários juntos a União Federal para a empresa Golden Leaf";
- Haveria ilegitimidade passiva da impugnante;

- Não haveria formação de grupo econômico;

- A empresa impugnante não possui qualquer relação de subordinação com a GOLDEN LEAF que possa ter conhecimentos da sua contabilidade e com isso apresentar impugnação referente a ao crédito tributário constituído;

- A impugnante não teve respeitado o seu direito de ampla defesa e o contraditório, vez que ao não possuir acesso às informações da contabilidade da GOLDEN LEAF fica impedido de refutar a constituição do crédito tributário;

## **PROPSER BRASIL INVESTIMENTOS LTDA**

- "Ocorre que, a Empresa Recorrente somente está sendo inserida como responsável solidária, pois o Sr. Alexandre Gerra da Silva, ex-sócio, e Sra. Carla Rebizzi Vasone, ex sócia, da Empresa Impugnante teriam endereço cadastral idêntico as empresas RPTecnologia, M MARX Participações e Empro Brasil Investimentos, todas estas ligadas ao Sr. Mario Marques, Sócio da FC Consultoria e Planejamento Tributário Eircli, empresta esta que não teria prestado serviços de intermediação de consultoria tributária junto a Golden Leaf, ou seja, teria havido uma simulação na prestação de serviço";

- A Auditora-Fiscal não poderia ter imputado a responsabilidade solidária em face do impugnante, uma vez que o crédito tributário utilizado para a compensação de débitos da GOLDEN LEAF se refere a título de dívida externa brasileira legítimo e amplamente reconhecido pelo Ministério da Fazenda, o que refutaria qualquer possibilidade de fraude tributária, além do que nunca esteve prescrito;

- O impugnante nunca teve qualquer gerência na contabilidade da GOLDEN LEAF, por isso não poderia ser responsabilizado solidariamente por um crédito tributário que não corresponde à sua empresa;
- É possível verificar que o sócio da FC CONSULTORIA enviou e recebeu diversos e-mails com o representante legal da GOLDEN LEAF e com a empresa impugnante (proprietária do título) demonstrando a efetiva prestação do serviço por parte do sócio da FC CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EIRELI, de intermediação e consultoria tributária, demonstrando assim que nunca houve fraude ao Fisco Federal;
- No relatório fiscal a autoridade fiscal não demonstra através de números ou provas os supostos repasses que decorreriam dos recebimentos dos valores da PROSPER BRASIL INVESTIMENTOS LTDA ou da própria FC CONSULTORIA, pela utilização da compensação tributária, a fim de justificar a interligação entre as empresas. Ou seja, a inclusão da empresa impugnante apenas está embasada pelo motivo do Sr. MÁRIO MARQUES ser sócio-administrador da empresa FC CONSULTORIA e está constituída no mesmo endereço da RP TECNOLOGIA e EMPRO BRASIL INVESTIMENTOS que possuía como sócios o Sr. ALEXANDRE GERRA DA SILVA e a Sra. CARLA REBIZZI VASONE;
- "A Prosper Brasil Investimento foi contatada pela FC Consultoria e Planejamento Tributário para o fornecimento de títulos com a finalidade de realizar a compensação de créditos Tributários juntos a União Federal para a empresa Golden Leaf";
- A Auditora-Fiscal não teria relatado qualquer informação que justifique alguma relação entre os valores recebidos da GOLDEN LEAF pagas a FC CONSULTORIA que possa demonstrar a inclusão do impugnante como devedor solidário;
- Haveria ilegitimidade passiva do impugnante;
- Não haveria formação de grupo econômico;
- O impugnante não possui qualquer relação de subordinação com a GOLDEN LEAF. Os valores pagos se referem à efetiva prestação de serviços de consultoria pela FC CONSULTORIA;
- O impugnante não teve respeitado o seu direito de ampla defesa e o contraditório, vez que ao não possuir acesso às informações da contabilidade da GOLDEN LEAF fica impedido de refutar a constituição do crédito tributário;

## MARIANA ALVARES MARQUES

- "Ocorre que, a Recorrente somente está sendo inserida como responsável solidária, pois o Sr. Mario Marques pai da Sócia da Empresa MARX Empreendimentos, supostamente adquiriu inúmeros bens imóveis durante o

período de 2013 a 2017 em nome da Empresa da Recorrente, sendo que a Autuante aduz que a suposta intermediação da consultoria prestada pela FC Consultoria e Planejamento Tributário, que possui como Sócio o Sr. Mario Marques, junto a Golden Leaf foi fraudulenta";

- “Vale ressaltar que a suposição da Autuante de que a intermediação da FC Consultoria e a Golden Leaf para a aquisição de títulos com o objetivo de realizar compensações tributárias foi fraudulenta e via de consequência os bens adquiridos pela MARX Empreendimentos, que tem como Sócia a Contribuinte, foram originados de uma fraude decorrente da alegação da Autuante de que a Golden Leaf fora intimada para comprovar o serviço prestado, entretanto apenas acostou as notas fiscais emitidas e apresentou a cópia do contrato, contrato este que na análise da Autuante não cumpriria as formalidades legais”;

- A Auditora-Fiscal não poderia ter imputado a responsabilidade solidária em face da impugnante, uma vez que o crédito tributário utilizado para a compensação de débitos da GOLDEN LEAF se refere a título de dívida externa brasileira legítimo e amplamente reconhecido pelo Ministério da Fazenda, o que refutaria qualquer possibilidade de fraude tributária, além do que nunca esteve prescrito;

- A impugnante nunca teve qualquer gerência na contabilidade da GOLDEN LEAF, por isso não poderia ser responsabilizada solidariamente por um crédito tributário que não corresponde à sua empresa;

- É possível verificar que o sócio da FC CONSULTORIA recebeu diversos e-mails encaminhados tanto para o representante legal da GOLDEN LEAF quanto do proprietário do título demonstrando a efetiva prestação do serviço por parte do sócio da FC CONSULTORIA, de intermediação e consultoria tributária, demonstrando assim que nunca houve fraude ao Fisco Federal;

## MARINA ALVARES MARQUES

- "Ocorre que, a Recorrente somente está sendo inserida como responsável solidária, pois o Sr. Mario Marques pai da Sócia da Empresa MARX Empreendimentos, supostamente adquiriu inúmeros bens imóveis durante o período de 2013 a 2017 em nome da Empresa da Recorrente, sendo que a Autuante aduz que a suposta intermediação da consultoria prestada pela FC Consultoria e Planejamento Tributário, que possui como Sócio o Sr. Mario Marques, junto a Golden Leaf foi fraudulenta";

- “Vale ressaltar que a suposição da Autuante de que a intermediação da FC Consultoria e a Golden Leaf para a aquisição de títulos com o objetivo de realizar compensações tributárias foi fraudulenta e via de consequência os bens adquiridos pela MARX Empreendimentos, que tem como Sócia a Contribuinte, foram originados de uma fraude decorrente da alegação da Autuante de que a

Golden Leaf fora intimada para comprovar o serviço prestado, entretanto apenas acostou as notas fiscais emitidas e apresentou a cópia do contrato, contrato este que na análise da Autuante não cumpriria as formalidades legais”;

- A Auditora-Fiscal não poderia ter imputado a responsabilidade solidária em face da impugnante, uma vez que o crédito tributário utilizado para a compensação de débitos da GOLDEN LEAF se refere a título de dívida externa brasileira legítimo e amplamente reconhecido pelo Ministério da Fazenda, o que refutaria qualquer possibilidade de fraude tributária, além do que nunca esteve prescrito;
- A impugnante nunca teve qualquer gerência na contabilidade da GOLDEN LEAF, por isso não poderia ser responsabilizada solidariamente por um crédito tributário que não corresponde à sua empresa;
- É possível verificar que o sócio da FC CONSULTORIA recebeu diversos e-mails encaminhados tanto para o representante legal da GOLDEN LEAF quanto do proprietário do título demonstrando a efetiva prestação do serviço por parte do sócio da FC CONSULTORIA, de intermediação e consultoria tributária, demonstrando assim que nunca houve fraude ao Fisco Federal;
- "A FC Consultoria e Planejamento Tributário foi contratada pela Golden Leaf no sentido de buscar no mercado títulos com a finalidade de realizar a compensação de créditos Tributários juntos a União Federal”;
- Haveria ilegitimidade passiva da impugnante;
- Não haveria formação de grupo econômico;
- A impugnante não possui qualquer relação de subordinação com a GOLDEN LEAF. Os valores pagos se referem à efetiva prestação de serviços de consultoria pela FC CONSULTORIA;
- A impugnante não teve respeitado o seu direito de ampla defesa e o contraditório, vez que ao não possuir acesso às informações da contabilidade da GOLDEN LEAF fica impedida de refutar a constituição do crédito tributário;

## **A2M AGRÍCOLA LTDA**

- O impugnante nunca teve qualquer gerência na contabilidade da GOLDEN LEAF, por isso não poderia ser responsabilizado solidariamente por um crédito tributário que não corresponde à sua empresa;
- É possível verificar que o sócio da FC CONSULTORIA recebeu diversos e-mails encaminhados tanto para o representante legal da GOLDEN LEAF quanto do proprietário do título demonstrando a efetiva prestação do serviço por parte do sócio da FC CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EIRELI, de intermediação e consultoria tributária, demonstrando assim que nunca houve fraude ao Fisco Federal;

- No relatório fiscal a autoridade fiscal não demonstra através de números os supostos repasses que decorreriam dos recebimentos dos valores da FC CONSULTORIA, a fim de justificar a interligação entre a FC CONSULTORIA, GOLDEN LEAF e A2M AGRÍCOLA. Ou seja, a inclusão do impugnante apenas se justifica pelo motivo do Sr. MÁRIO MARQUES ser sócio-administrador da empresa A2M AGRÍCOLA;
- "A FC Consultoria e Planejamento Tributário foi contratada pela Golden Leaf no sentido de buscar no mercado títulos com a finalidade de realizar a compensação de créditos Tributários juntos a União Federal";
- A Auditora-Fiscal não teria relatado qualquer informação que justifique alguma relação entre os valores recebidos da GOLDEN LEAF pagas a FC CONSULTORIA que possa demonstrar a inclusão da A2M AGRÍCOLA como devedora solidária;
- Haveria ilegitimidade passiva do impugnante;
- Não haveria formação de grupo econômico;
- O impugnante não possui qualquer relação direta com a GOLDEN LEAF. Os valores pagos se referem à efetiva prestação de serviços de consultoria pela FC CONSULTORIA;
- O impugnante não teve respeitado o seu direito de ampla defesa e o contraditório, vez que ao não possuir acesso às informações da contabilidade da GOLDEN LEAF fica impedido de refutar a constituição do crédito tributário;

## M MARX PARTICIPAÇÕES

- "Ocorre que, a Empresa Recorrente somente está sendo inserida como responsável solidária, pois o Sr. Mario Marques é sócio da Empresa Impugnante e supostamente a Empresa FC Consultoria e Planejamento Tributário Eircli não teria prestado serviços de intermediação de consultoria tributária junto a Golden Leaf, ou seja, teria havido uma simulação na prestação de serviço";
- O impugnante nunca teve qualquer ingerência na contabilidade da GOLDEN LEAF, por isso não poderia ser responsabilizado solidariamente por um crédito tributário que não corresponde à sua empresa;
- A M MARX PARTICIPAÇÕES não possui qualquer relação direta com a GOLDEN LEAF. Os valores pagos se referem à efetiva prestação de serviços de consultoria pela FC CONSULTORIA;
- A única justificativa para a inclusão da empresa M MARX como devedora solidária seria pelo fato de seu sócio MÁRIO SÉRGIO MARANHÃO MARQUES ser sócio-administrador da empresa FC CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. Argumenta que a Auditora-Fiscal não relata qualquer informação que justifique alguma relação entre os valores recebidos da GOLDEN LEAF e a FC

CONSULTORIA que possa demonstrar a inclusão da M MARX como devedora solidária. Aduz não existir qualquer laço comercial do impugnante com as empresas FC CONSULTORIA e GOLDEN LEAF;

- Haveria ilegitimidade passiva do impugnante;
- Não haveria formação de grupo econômico;
- O impugnante não teve respeitado o seu direito de ampla defesa e o contraditório, vez que ao não possuir acesso às informações da contabilidade da GOLDEN LEAF fica impedido de refutar a constituição do crédito tributário;

### **EMPRO BRASIL INVESTIMENTOS S.A**

- "O Recorrente, em verdade, foi autuado solidariamente através da Notificação de Lançamento nº 10580-724.963/2018-18 em razão das glosas das notas fiscais deduzidas na contabilidade da Empresa Golden Leaf a título de despesas decorrentes da prestação de serviço realizado pela FC Consultoria e Planejamento Tributário, sugerindo a Autuante que a Empresa Golden Leaf supostamente escoou os recursos sem a efetiva prestação de serviços";

- "Ocorre que, a Empresa Recorrente somente está sendo inserida como responsável solidária, pois o Sr. Alexandre Gerra da Silva é sócio da Empresa Impugnante e supostamente a Empresa Prosper Brasil Investimentos Ltda teria endereço cadastral idêntico as empresas RP Tecnologia, M MARX Participações, todas estas ligadas ao Sr. Mário Marques, Sócio da FC Consultoria e Planejamento Tributário Eirli não teria prestado serviços de intermediação de consultoria tributária junto a Golden Leaf, ou seja, teria havido uma simulação na prestação de serviço";

- A Auditora-Fiscal não poderia ter imputado a responsabilidade solidária em face do recorrente, uma vez que o crédito tributário utilizado para a compensação de débitos da GOLDEN LEAF se refere a título de dívida externa brasileira legítimo e amplamente reconhecido pelo Ministério da Fazenda, o que refutaria qualquer possibilidade de fraude tributária, além do que nunca esteve prescrito; - O impugnante nunca teve qualquer gerência na contabilidade da GOLDEN LEAF, por isso não poderia ser responsabilizado solidariamente por um crédito tributário que não corresponde à sua empresa

- Considerando que as glosas que foram contabilizadas como despesas por parte da GOLDEN LEAF decorrem única e exclusivamente da prestação de serviços entre a GODLEN LEAF e a FC CONSULTORIA, não existe plausibilidade em incluir as empresas PROSPER BRASIL e EMPRO BRASIL como devedores solidários, pois os contratos de cessão de créditos dos títulos fornecidos pela PROSPER BRASIL não são objeto da dedução realizada pela GOLDEN LEAF

- Haveria ilegitimidade passiva do impugnante;
- Não haveria formação de grupo econômico;

### **M3S SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA**

- O impugnante nunca teve qualquer gerência na contabilidade da GOLDEN LEAF, por isso não poderia ser responsabilizado solidariamente por um crédito tributário que não corresponde à sua empresa;
- É possível verificar que o sócio da FC CONSULTORIA recebeu diversos e-mails encaminhados tanto para o representante legal da GOLDEN LEAF quanto do proprietário do título demonstrando a efetiva prestação do serviço por parte do sócio da FC CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EIRELI, de intermediação e consultoria tributária, demonstrando assim que nunca houve fraude ao Fisco Federal;
- No relatório fiscal a autoridade fiscal não demonstra através de números os supostos repasses que decorreriam dos recebimentos dos valores da FC CONSULTORIA, a fim de justificar a interligação entre a FC CONSULTORIA, GOLDEN LEAF e M3S SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS. Ou seja, a inclusão da empresa impugnante apenas se justifica pelo motivo do Sr. MÁRIO MARQUES ser sócio-administrador da empresa M3S SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS e está constituída no mesmo endereço da TERRA NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, que possui como sócio REMCO DROSTEN;
- "A FC Consultoria e Planejamento Tributário foi contratada pela Golden Leaf no sentido de buscar no mercado títulos com a finalidade de realizar a compensação de créditos Tributários juntos a União Federal";
- A Auditora-Fiscal não teria relatado qualquer informação que justifique alguma relação entre os valores recebidos da GOLDEN LEAF pagas a FC CONSULTORIA que possa demonstrar a inclusão da M3S SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA como devedora solidária;
- Haveria ilegitimidade passiva do impugnante; • Não haveria formação de grupo econômico;
- O impugnante não possui qualquer relação direta com a GOLDEN LEAF. Os valores pagos se referem à efetiva prestação de serviços de consultoria pela FC CONSULTORIA;
- O impugnante não teve respeitado o seu direito de ampla defesa e o contraditório, vez que ao não possuir acesso às informações da contabilidade da GOLDEN LEAF fica impedido de refutar a constituição do crédito tributário;

## MARX EMPREENDIMENTOS

- "Ocorre que, a Empresa Recorrente somente está sendo inserida como responsável solidária, pois o Sr. Mario Marques pai das sócias da Empresa Impugnante, supostamente adquiriu inúmeros bens imóveis durante o período de 2013 a 2017 em nome da Empresa Recorrente, sendo que a Autuante aduz que a suposta intermediação da consultoria prestada pela FC Consultoria e Planejamento Tributário, que possui como sócio o Sr. Mario Marques, junto a Golden Leaf, foi fraudulenta”;
- É possível verificar que o sócio da FC CONSULTORIA recebeu diversos e-mails encaminhados tanto para o representante legal da GOLDEN LEAF quanto do proprietário do título - PROSPER BRASIL INVESTIMENTOS LTDA, demonstrando a efetiva prestação do serviço por parte do sócio da FC CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EIRELI, de intermediação e consultoria tributária, demonstrando assim que nunca houve fraude ao Fisco Federal;
- Haveria ilegitimidade passiva do impugnante;
- Não haveria formação de grupo econômico. Argumenta que a Fiscalização não comprovou a reversão em prol do impugnante ou dos outros responsáveis tributários dos valores do benefício econômico referente à dedução das despesas a título de prestação de serviços pela consultoria tributária realizada pela FC CONSULTORIA;
- O impugnante não teve respeitado o seu direito de ampla defesa e o contraditório, vez que ao não possuir acesso às informações da contabilidade da GOLDEN LEAF fica impedido de refutar a constituição do crédito tributário;

## REMCO DROSTEN

- "Ocorre que, o Recorrente somente está sendo inserido como responsável solidário, pois o Sr. Remco Drosten era o administrador da empresa Golden Leaf no Brasil e acabou por contratar a empresa FC Consultoria e Planejamento Tributário Eireli para intermediar a compra de créditos tributários com o objetivo na aquisição de título idôneos para a realização da compensação tributária de débitos tributários existentes da Golden Leaf”;
- A Auditora-Fiscal não poderia ter imputado a responsabilidade solidária em face do impugnante, uma vez que o crédito utilizado para a compensação da GOLDEN LEAF, de propriedade da PROSPER BRASIL INVESTIMENTOS LTDA, que decorreu da intermediação do trabalho de consultoria tributária da FC CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO junto a Golden Leaf, refere-se a título de dívida externa brasileira legítimo e amplamente reconhecido pelo Ministério da Fazenda, o que refutaria qualquer possibilidade de fraude tributária, além do que nunca esteve prescrito;

- "[...] a Recorrente NUNCA teve qualquer gerência na contabilidade da Golden Leaf, uma vez que apesar de administrador da empresa aqui no Brasil, todos os atos dependiam da aprovação do conselho da empresa situada na Indonésia, por isso o Recorrente não pode ser responsabilizado solidariamente por realização de prática de excesso de poderes, infração a lei, contrato social e estatuto, primeiro por que a decisão da utilização do título para a realização da compensação tributária não dependia única e exclusivamente do Recorrente, e na mesma linha com relação a dedução das despesas referente a prestação de serviço realizada pela FC Consultoria e Planejamento Tributário";
- "Além disso, é possível verificar que o Sócio da FC Consultoria enviou e recebeu diversos e-mails com diversos controllers da Golden Leaf e com a Empresa Impugnante (proprietária do título) demonstrando a efetiva prestação do serviço por parte do Sócio da FC Consultoria e Planejamento Tributário Eireli, neste caso da intermediação e consultoria tributária, além do que a aprovação para a utilização dos créditos não dependia exclusivamente da autorização do Impugnante, demonstrando assim que nunca houve fraude ao Fisco Federal";
- "Além do que no relatório fiscal a Autuante não demonstra através de números ou provas materiais os supostos repasses que decorreriam dos recebimentos dos valores da Prosper Brasil Investimentos Ltda ou da própria FC Consultoria, pela utilização da compensação tributária, a fim de justificar a interligação entre a FC Consultoria e Remco Drosten ou a Empresa Terra Nova Empreendimentos, ou seja, a inclusão do Impugnante apenas está embasada pelo frágil motivo do Sr. Mario Marques ser sócio minoritário da Empresa Terra Nova, o que não seria suficiente para comprovar qualquer responsabilidade solidária a título de grupo econômico";
- "A Prosper Brasil Investimento foi contatada pela FC Consultoria e Planejamento Tributário para o fornecimento de títulos com a finalidade de realizar a compensação de créditos Tributários juntos a União Federal para a empresa Golden Leaf";
- Haveria ilegitimidade passiva da impugnante;
- Não haveria formação de grupo econômico;
- O impugnante não possui mais relação de subordinação com a GOLDEN LEAF. Assim, não pode ter conhecimentos da sua contabilidade e com isso apresentar impugnação referente ao crédito tributário constituído;
- O impugnante não teve respeitado o seu direito de ampla defesa e o contraditório, vez que ao não possuir acesso às informações da contabilidade da GOLDEN LEAF fica impedido de refutar a constituição do crédito tributário;

Pois bem, passo a análise da solidariedade das referidas pessoas acima indicadas.

Inicialmente, quanto ao Sr. REMCO DROSTEN, entendo que sua responsabilidade deve ser mantida tendo em vista que na posição de diretor responsável da GOLDEN LEAF, autorizou compensações de tributos federais com créditos fictos de títulos da dívida pública e anuiu que despesas de consultoria tributária envolvendo tais operações pudessem ser indevidamente realizadas na contabilidade da empresa, tudo isso, independente de os atos terem sido aprovados pelo conselho da empresa situada na Indonésia, conforme fundamentou o Acórdão recorrido. Portanto, entendo que o dolo restou demonstrado atraindo a hipótese legal do art. 135, inciso III, do CTN

Desta feita, nada a prover quanto ao Recurso Voluntário para manter o Acórdão quanto a responsabilidade solidária do Sr. REMCO DROSTEN, então diretor da GOLDEN LEAF, nos termos do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, pois tais obrigações tributárias são resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Em seguida, resta esclarecer que as demais pessoas acima indicadas possuem identidade de fundamentos para negar a sua solidariedade, de modo que os fundamentos aqui utilizados servirão de forma comum para as alegações de todos, dada a identidade das defesas.

O Acórdão recorrido pontuou que (...) *Conforme relatado, a autoridade fiscal constatou a existência de grupo econômico, em que várias pessoas físicas e jurídicas, abaixo relacionadas, eram beneficiadas com as despesas implantadas na GOLDEN LEAF, que resultaram na fraude de compensações com créditos fictos. Dessa forma, elas foram incluídas como sujeitos passivos solidários pelo crédito tributário, nos termos do art. 124, inciso I, do CTN (...), e mais:*

Ressalte-se que tais lançamentos de compensações de tributos federais com créditos fictos de títulos da dívida pública, bem como de despesas de consultoria tributária envolvendo tais operações, somente foram viabilizadas em função da anuência do diretor responsável da GOLDEN LEAF, Sr. REMCO DROSTEN, independentemente de os atos terem sido aprovados pelo conselho da empresa situada na Indonésia.

Restou plenamente demonstrado, outrossim, o elemento subjetivo da conduta do administrador, o qual autoriza a autoridade fazendária a responsabilizá-lo pessoalmente (mas não exclusivamente) pelos créditos tributários ora combatidos.

Desta feita, mantém-se a responsabilidade solidária do Sr. REMCO DROSTEN, então diretor da GOLDEN LEAF, nos termos do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, pois tais obrigações tributárias são resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Quanto à responsabilização solidária dos demais sujeitos passivos solidários nos termos do art. 124, inciso I, do CTN, a existência do “interesse comum” pode ser verificada facilmente no fato gerador de imposto de renda.

Como vimos, os títulos utilizados nas compensações foram adquiridos pela GOLDEN LEAF da pessoa jurídica PROSPER BRASIL INVESTIMENTOS LTDA, através da intermediação da empresa FACILITA CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LTDA. Mas conforme foi bem demonstrado pela autoridade fiscal, foi constatada a ocorrência de uma confusão patrimonial, com a formação de um grupo econômico comandado pelo Sr. MARIO SÉRGIO MARANHÃO MARQUES, em que todos os sujeitos passivos solidários tiveram interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, com proveito econômico, em decorrência da utilização reiterada de créditos fictos na compensação de tributos federais pela GOLDEN LEAF.

Ficou demonstrada a existência de um liame inequívoco entre as atividades desempenhadas pelos integrantes do grupo econômico, em que as empresas têm apenas aparência de unidades autônomas, quando, na verdade, a atuação delas é complementar; há confusão patrimonial, vinculação gerencial, coincidência de sócios/administradores, de endereços, em que todos os envolvidos ganham simultaneamente com o fato econômico.

Portanto, provado pela fiscalização nos autos do processo que, juntamente com o contribuinte autuado, terceiros sem vínculo societário direto com a sociedade também se prestaram como veículo para a prática dos atos, ao lado da sociedade contribuinte dos tributos, a teor do disposto no art.124, I, do CTN, são também responsáveis pelos créditos tributários correspondentes, ora apurados de ofício.

Assim, após análise dos fundamentos acima transcritos e cotejar os documentos dos autos, entendo que o Acórdão deve ser parcialmente reformado e, por concordar exatamente com os julgadores de primeira instância, especificamente os Auditores Eduardo Gabriel de Góes Vieira Ferreira Fogaça e Jefferson José Rodrigues, inclusive reproduzo como fundamentos da presente decisão o que constou da Declaração de Voto feita por ambos que divergiram do voto do relator, assim como eu passo a divergir no presente voto em relação ao Acórdão de primeiro grau, *in verbis*:

A despeito de acompanharmos o bem lançado voto do senhor relator quanto à constituição do crédito tributário e quanto à responsabilidade tributária do Senhor Remco Drostén com base no art. 135 do CTN, entende-se não estarem presentes os elementos configuradores da responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN imputada aos demais sujeitos passivos, quais sejam:

- a) FACILITA/FC CONSULTORIA e PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EIRELI (CNPJ nº 08.836.375/0001-06);
- b) MÁRIO SÉRGIO MARANHÃO MARQUES (CPF nº 109.795.495-15);
- c) TERRA NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (CNPJ 14.407.990/0001-91)
- d) PROSPER BRASIL INVESTIMENTOS LTDA (CNPJ nº 11.960.352/0001-05);
- e) MARIANA ALVARES MARQUES (CPF 832.171.855-87);
- f) MARINA ALVARES MARQUES (CPF 052.849.335-32;
- g) A2M AGRÍCOLA LTDA - Fazenda Caapua (CNPJ 29.769.580/0001-68);
- h) M MARX PARTICIPAÇÕES LTDA (CNPJ nº 17.820.456/0001-09);
- i) EMPRO BRASIL INVESTIMENTOS (CNPJ 12.225.214/0001-45);
- j) M3S SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS (CNPJ nº13.263.976/0001-07);
- k) MARX EMPREENDIMENTOS LTDA (CNPJ 18.963.259/0001-01)

2. Sobre esse tema, foi recentemente editado o Parecer Normativo Cosit nº 4, de 10 de dezembro de 2018 (PN 4):

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, CTN. INTERESSE COMUM. ATO VINCULADO AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. ATO ILÍCITO. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. EVASÃO E SIMULAÇÃO FISCAL. ATOS QUE CONFIGURAM CRIMES. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. NÃO OPOSIÇÃO AO FISCO DE PERSONALIDADE JURÍDICA APENAS FORMAL. POSSIBILIDADE.

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. **Deve-se comprovar o nexos causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.**

São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

**O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados. Contudo, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica.**

Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes.

Atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica.

**Restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluído o ilícito, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva.**

3. Segundo o PN 4, o interesse comum a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN ocorre na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto no ato lícito que gerou a obrigação tributária como no ilícito que a desfigurou. Em tese, o cometimento em conjunto de ilícito tributário com o contribuinte ou responsável tributário pode configurar a responsabilidade tributária solidária.

4. No presente caso, restou bastante clara a participação ativa das empresas "Prosper Brasil Investimentos Ltda." e "Facilita Consultoria e Planejamento Tributário Ltda." no ilícito descrito no auto para gerar e comercializar ativo financeiro eivado de suspeições lastreado em títulos de dívida pública externa sabidamente ilíquidos e não exigíveis, sem falar que de forma totalmente contrária à lei (art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996). Vê-se, ainda, que se trata de prática reiterada dos sujeitos passivos em tela, tendo em vista já ter sido objeto de ação fiscal nos processos 10580.721.994/2014-85 e 10580.721.995/2014-20

**5. Entretanto, o lançamento tributário, a despeito de ser decorrente de procedimento fiscal para apurar as compensações indevidas, não o foi por essa infração, especificamente. Isso porque o contribuinte, ainda no procedimento fiscal, já havia informado que as compensações de que trata o item 4 foram "canceladas" mediante inclusão dos débitos tributários no Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) a que se refere a Lei nº13.496, de 2017.**

**6. O lançamento em si foi pela glosa das despesas com a empresa Facilita a título de consultoria tributária, uma vez que não houve a comprovação da prestação desse serviço. E, segundo a autoridade lançadora, mesmo que tivesse ocorrido, não seriam dedutíveis por não serem necessárias às atividades operacionais da Golden Leaf e por estarem vinculadas à prática de ilicitudes na área tributária.**

**6.1. A autoridade lançadora várias vezes tentou demonstrar que a empresa Facilita seria uma "noteira", tendo emitido notas fiscais apenas para a Golden Leaf com o intuito de deduzir do lucro real.**

**6.2. Ora, mas essa seria uma outra infração, inclusive independente da infração original (compensações tributárias indevidas com títulos). E essa infração**

autônoma deveria restar cabalmente demonstrada, o que, a meu ver, não foi o caso. Tanto é verdade que o relator, e a meu ver de forma totalmente acertada, manteve a glosa pois "não podem ser deduzidas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL por não possuírem qualquer relação com a atividade do impugnante; não são necessárias ou não foram comprovadas, e por não ter sido comprovada a efetiva prestação do serviço, mediante apresentação da documentação hábil e idônea, e por estarem vinculadas a fraudes na compensação de tributos federais com créditos fictos".

6.3. De forma alguma se verifica a participação ativa da Facilita na infração referente à glosa das despesas. Afinal, conforme o já citado PN 4, para a responsabilização tributária solidária deve-se "comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo". E não vislumbro essa participação consciente na infração em tela (dedução indevida de despesa de consultoria não-comprovada), mas apenas nas compensações (vide item 4). Embora haja relação entre ambos ilícitos no plano fático, não se configura o nexo jurídico necessário para a configuração da responsabilidade solidária.

6.3. É de se ressaltar ainda a preocupação do PN 4 ao dispor que "deve-se comprovar o cometimento do ilícito (...), pois mero interesse econômico no lucro não é passível de responsabilização solidária". Analisando os autos, somente se a autoridade lançadora tivesse comprovado que a Facilita atuou de forma consciente e autônoma para a dedução indevida das despesas é que se poderia pensar na responsabilização solidária. Em outras palavras, se a autoridade lançadora tivesse comprovado cabalmente se tratar de empresa "noteira" – ou seja, empresa destinada à venda de documento fiscal com único objetivo de respaldar dedução de despesas inexistentes –, como ela mesmo cogitou quando do TVF, a responsabilização solidária se sustentaria.

7. Não se desconhece também que há direção e atuação coordenada as pessoas vinculadas ao Senhor Mário Sérgio Maranhão Marques. As personalidades das pessoas jurídicas não possuem delimitação no mundo real como consta de seus respectivos contratos, como se vê pelo fato de serem usados, em muitos casos, para aquisição de bens pessoais de seus sócios.

7.1. Contudo, o lançamento não teve como sujeito passivo direto (contribuinte) qualquer daquelas pessoas, motivo pelo qual eventuais ilícitos societários apurados neles não podem ter reflexo na relação jurídica tributária de outro contribuinte.

7.2. Destaque-se que a própria autoridade lançadora, ao explicitar o grupo econômico dessa empresas, não incluiu a contribuinte Golden Leaf como dele integrante (fl. 480). Desta feita, seria necessário manter-se vínculo de responsabilidade tributária com um dos integrantes desse grupo econômico para responsabilização subsequente dos demais. Note-se que se tratam de responsabilizações distintas, a despeito da segunda depender da ocorrência da

**primeira. Como aqui se defende que a Facilita não é responsável pelo crédito tributário ora lançado, não há que se falar na responsabilidade tributária das demais pessoas.**

**8. Conseqüentemente, entende-se que não se configuraram os elementos comprobatórios para imputação de responsabilidade tributária solidária às pessoas mencionadas no primeiro parágrafo.**

Sendo assim, voto por manter a responsabilidade tributária do Sr. REMCO DROSTEN e por afastar a responsabilidade tributária dos sujeitos passivos solidários FC CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EIRELI; EMPRO ALX INVESTIMENTOS LTDA; M MARX PARTICIPAÇÕES LTDA EPP; MARX EMPREENDIMENTOS LTDA - ME; A2M AGRÍCOLA LTDA; M3S SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA; MÁRIO SÉRGIO MARANHÃO MARQUES; MARIANA ALVARES MARQUES; MARINA ALVARES MARQUES; PROSPER BRASIL INVESTIMENTOS; TERRA NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.

## **DO MÉRITO**

No que diz respeito ao mérito, o propósito recursal se trata de Notificação de Lançamento em razão à glosa de despesas não necessárias e não comprovadas e o seguinte:

Trata o presente processo de exigências mediante autos de infrações de IRPJ e CSLL apuradas sob as regras do lucro real anual, referentes aos anos-calendário de 2014, 2015, 2016 e 2017, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora, e multa exigida isoladamente pela insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, totalizando R\$ 18.897.009,29 (fls. 452 a 560).

A Fiscalização apurou que os títulos utilizados nas compensações foram adquiridos da pessoa jurídica PROSPER BRASIL INVESTIMENTOS LTDA - CNPJ nº 11.960.352/0001-05, através da intermediação da empresa FACILITA CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LTDA - CNPJ nº 08.836.375/0001-06.

Nos termos do Acórdão recorrido, no que tange às compensações indevidas, a autoridade fiscal relata que analisou os débitos de PIS, COFINS e IPI contabilizados e os confrontou com os débitos originais e retificados em DCTF, para o período de janeiro de 2014 a março de 2017. Desta análise restou comprovado que houve retificação das DCTF, elevando-se os valores dos débitos desses tributos em valores iguais àqueles outrora compensados indevidamente com a utilização de créditos inidôneos.

Tais retificações ocasionaram o reconhecimento adicional de débitos de PIS, COFINS e IPI no total de R\$ 193.697.306,30, incluídos em parcelamento - PERT, com os benefícios da Lei nº 13.496, de 2017.

Além de tais compensações indevidas, foram verificadas contabilizações de pagamentos em valor elevado a título de despesas com consultoria tributária à empresa FACILITA CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EIRELI - CNPJ nº 08.836.375/0001-06, mas não houve a comprovação da efetiva prestação de serviço. Além disso, mesmo que tal consultoria tivesse sido prestada, não haveria este serviço de ser dedutível, por não ser necessário às atividades operacionais da GOLDEN LEAF. Dessa forma, houve a glosa das referidas despesas no cálculo do IRPJ e da CSLL mediante auto de infrações, objeto do presente processo.

Nesse sentido, ao analisar os Recursos Voluntários, cotejar as provas e avaliar os fundamentos da recorrente e demais solidários, entendo que eles não trouxeram qualquer elemento para infirmar as conclusões insertas no Acórdão recorrido se limitando a repisar os fundamentos contidos na impugnação.

Por essa razão, entendendo que basicamente as recorrentes repisam os fundamentos da impugnação, razão pela qual me utilizo dos fundamentos insertos no Acórdão da DRJ para manter a decisão pelos seus próprios fundamentos no que se referem IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS FEDERAIS COM TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA EXTERNA; DAS DESPESAS CONTABILIZADAS COM SERVIÇOS DE CONSULTORIA TRIBUTÁRIA; DA ALEGAÇÃO DE QUE HAVERIA ANULAÇÃO DE RECEITAS; DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL; DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA – CSLL, tudo isso com a permissão do artigo 114, §12º, inciso I do novo Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento deste Relator, nos seguintes termos:

**DA IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS FEDERAIS COM TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA EXTERNA.**

A Lei nº 10.179, de 2001, art. 6º, prevê que os títulos referidos no seu art. 2º (LTN, LFT e NTN) poderão ser utilizados para pagamento de tributos federais desde que vencidos. Ocorre que todos os títulos emitidos na forma dessa lei foram resgatados nos respectivos vencimentos, não havendo nenhum na condição de vencido.

Ademais, os títulos emitidos na forma da Lei nº 10.179, de 2001, são todos escriturais (com registro eletrônico, e não em cártula) e são todos emitidos no Brasil. Portanto, na prática, não há nenhuma hipótese de pagamento ou compensação de tributos com títulos públicos. A exceção se dá exclusivamente

em relação ao pagamento de 50% do Imposto Territorial Rural com Títulos da Dívida Agrária, hipótese esta expressamente prevista no art. 105 da Lei nº 4.504, de 1964.

Note-se, ainda, que títulos antigos emitidos em papel e em moeda estrangeira não podem ser convertidos nos títulos referidos no art. 2º da Lei nº 10.179, de 2001 (LTN, LFT ou NTN), portanto não se prestam para pagamento ou compensação de tributos federais. Títulos impressos em moeda estrangeira são negociados fora do Brasil só podem ser resgatados no exterior, por meio do agente pagador credenciado e na moeda da emissão.

Corroborando o entendimento de que atualmente inexistente possibilidade de utilização de títulos da dívida pública para pagamento de tributos federais, nos termos do art. 6º Lei nº 10.179, de 2001, cumpre citar a Solução de Consulta RFB nº 393, de 03 de novembro de 2009, assim ementada:

**EMENTA: UTILIZAÇÃO DE TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA PARA PAGAMENTO DE TRIBUTOS FEDERAIS NOS TERMOS DO ART. 6º DA LEI Nº 10.179, DE 2001.** O art. 6º da Lei nº 10.179, de 2001, depende de regulamentação, mediante a qual se deverá estabelecer como se dará a liberação prevista naquele dispositivo, bem assim como será efetivado o acerto entre os débitos fiscais do contribuinte e o valor do título vencido, utilizado para pagá-lo. Enquanto não editada semelhante regulamentação, inexistente possibilidade de utilização dos títulos da dívida pública emitidos em conformidade com os arts. 1º a 3º da Lei nº 10.179, de 2001, a partir da data de seu vencimento, para pagamento de tributos federais. Atualmente, a compensação de tributos de contribuições federais administrados pela RFB, a qual compete a este órgão recepcionar, normatizar e apreciar é praticada apenas conforme o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, só podendo ser nela utilizados créditos decorrentes de tributos ou contribuições federais, pagos a maior ou indevidamente, passíveis de restituição ou ressarcimento. Inadmissível a utilização de créditos referentes a títulos públicos nessa compensação. Uma vez que, por expressa restrição legal, não se compatibiliza com créditos referentes a títulos públicos, incabível cogitar da compensação de que trata o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, de plano, como possível meio para operacionalizar o art. 6º da Lei nº 10.179, de 2001. Segundo comunicado divulgado pela Secretaria do Tesouro Nacional as LTN emitidas no início da década de 1970 apresentavam prazos de, no máximo, 365 dias. Não houve qualquer exceção a essa regra, nem houve qualquer repactuação dos prazos de vencimento. Tampouco existe escrituração de títulos cartulares. O Tesouro Nacional emite LTN na forma escritural, de duas maneiras: por meio do “Tesouro Direto” e, por meio de seus leilões semanais. Não existem, pois, tais títulos, emitidos na referida época, com prazo superior a 365 dias, cujos vencimentos teriam sido supostamente repactuados para datas atuais. **Alegações de que tais títulos são ainda válidos, inclusive já escriturados, são falsas.** Sem

qualquer fundamento, portanto, pretender-se enquadrar essas pretensas LTN na prerrogativa do art. 6º da Lei nº 10.179, de 2001.

Cite-se também a Solução de Consulta RFB nº 166, de 18 de junho de 2012, assim ementada:

EMENTA: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA EXTERNA.

Inexiste previsão legal para a quitação de título da dívida pública externa com tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. [...]

Além disso, os pedidos de compensação, restituição, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, quando admitidos pela legislação vigente (o que não é o caso dos autos), deverão seguir procedimentos específicos, atualmente regulamentados pela Instrução Normativa RFB nº 1717, de 2017, verbis:

[...] Art. 65. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nas Seções VII e VIII deste Capítulo, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

**§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada, pelo sujeito passivo, mediante declaração de compensação, por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV desta Instrução Normativa.**

[...]

**Art. 75. É vedada e será considerada não declarada a compensação nas hipóteses em que o crédito: [...]**

**III - se refira a título público;**

[...]

Os sujeitos passivos solidários defendem que o crédito tributário utilizado para a compensação de débitos da GOLDEN LEAF se refere a título de dívida externa brasileira legítimo e amplamente reconhecido pelo Ministério da Fazenda. Entretanto, não foram juntados aos autos provas hábeis e idôneas de tal reconhecimento pelo Ministério da Fazenda dos créditos pleiteados com tais compensações.

Os impugnantes argumentam também que tal título de dívida externa brasileira seria legítimo e que nunca esteve prescrito. Juntaram aos autos cópia de petição judicial - processo nº 0008591-48.2012.4.01.3400 - 13a. Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal, movida pela PROSPER BRASIL INVESTIMENTOS LTDA contra a

UNIÃO FEDERAL e de consulta processual nº 0014099-72.2012.4.01-3400 - TRF1 (fls. 841 a 846; 851, 992 a 997, 1002, 1201 a 1206, 1211, 1359, 1529 a 1534, 1539, 1826 a 1831, 1836, 2095, 2117 a 2122, 2420 a 2425, 2430, 2651, 2656, 2661, 2885 a 2890, 2895, 3071 a 3075, 3080, 3903 a 3909, 3914, 4180 a 4185, 4190).

Foi juntado, também, um despacho da Juíza da 4a. Vara Federal da Seção Judiciária do Estado da Bahia, datado de 29/08/2014 - processo nº 001856-43.2014.4.01-3300 - deferindo a expedição do mandado de citação e pagamento (fls. 1179). Contudo, em consultas ao site do Tribunal Regional Federal da Primeira Região ([www.trf.jus.br](http://www.trf.jus.br)), verifica-se que no dia 18/06/2015 houve movimentação desse último processo com a descrição "DEVOLVIDOS C SENTENÇA C EXAME DO MÉRITO PRONUNCIADA PRESCRIÇÃO DECADÊNCIA", conforme telas a seguir:

(...)

Quanto aos outros dois processos, verifica-se que houve desistência das ações propostas contra a UNIÃO FEDERAL, bem antes das impugnações apresentadas no presente processo, conforme consultas a seguir obtidas no site do Tribunal Regional Federal da Primeira Região ([www.trf.jus.br](http://www.trf.jus.br)):

(...)

Em consultas ao site do Tribunal Regional Federal da Primeira Região ([www.trf.jus.br](http://www.trf.jus.br)) localizamos também as seguintes decisões judiciais em processos movidos contra a UNIÃO FEDERAL em que constam como autores a PROSPER BRASIL INVESTIMENTOS LTDA e outros, cujo objeto era também a compensação de tributos federais com títulos da dívida pública externa, o que foi negado nas Sentenças:

(...)Portanto, não assiste razão aos impugnantes, pois não foi comprovada nos autos a existência de quaisquer créditos tributários líquidos e certos passíveis de compensação, sendo que é vedada a compensação nas hipóteses em que o crédito se refira a título público.

#### **DAS DESPESAS CONTABILIZADAS COM SERVIÇOS DE CONSULTORIA TRIBUTÁRIA**

Além de tais compensações indevidas com títulos da dívida pública externa, foram realizadas contabilizações de pagamentos de despesas de valor elevado à empresa FACILITA CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EIRELI - CNPJ nº 08.836.375/0001-06, a título de consultoria tributária, mas não houve a comprovação da efetiva prestação de serviço. A autoridade fiscal destaca que, além disso, mesmo que tal consultoria tivesse sido prestada, não haveria este serviço de ser dedutível, por não ser necessário às atividades operacionais da GOLDEN LEAF e estar vinculado à prática de ilicitudes na área tributária.

Nas palavras da autoridade fiscal (fls. 458 a 461):

[...]

## 11-1) DESPESAS GLOSADAS - ANOS-CALENDÁRIO 2014, 2015, 2016 e 2017

Auditoria realizada em 2014 e 2015 em contas de consultoria de empresas constatou um grande número de pagamentos efetuados à empresa FACILITA, de altos valores e de forma continuada. A contabilização do pagamento se dava a DÉBITO na conta de Ativo Circulante 10100200201 - Adiantamento fornecedores e a CRÉDITO conta de Ativo Circulante 10100100102 - Bancos conta Movimento. Curioso registrar que na conta 10100200201 estão cadastradas nominalmente todas as subcontas de fornecedores, um a um, mas os pagamentos à FACILITA eram contabilizados em uma subconta genérica, sem o nome FACILITA, de número 10100200201147 - Adiantamento a Fornecedores Diversos, dificultando o rastreamento do destinatário dos pagamentos.

O complemento da operação supracitada está registrado a DÉBITO em conta de Passivo Circulante 20100200101 - Fornecedores Nacionais e a CRÉDITO em Adiantamento de Fornecedores. Na primeira conta estão discriminados nominalmente os fornecedores da empresa, exceto na subconta 20100200101500 Fornecedores em Moeda Nacional Diversos, justamente onde se davam os registros das operações com a FACILITA. A operação final se dava a CRÉDITO em Fornecedores em Moeda Nacional Diversos 20100200101500 complementada com o CRÉDITO nas Provisões para o Imposto de renda na Fonte pelo pagamento ao fornecedor 20100300201008, e DÉBITO a Débito em conta de Resultado - 30500200103 - Despesas Gerais na subconta 30500200103015 - Serviços Profissionais e Contratados PJ.

A análise da conta de Resultado do ano de 2014 evidencia a emissão sequencial de notas fiscais da FACILITA, inclusive iniciando de número 00001, apontando para a forte possibilidade de tratar-se de empresa NOTEIRA, empresa de cliente único, utilizada como fonte de despesa pela empresa e para dela escoar recursos sem a efetiva prestação de recursos. Neste ano houve a contabilização de R\$ 7.892.700,00 e em 2015 sucedeu o mesmo procedimento, com total de despesas de R\$ 10.943.124,00. Em resposta prestada ao fisco em 06/08/2018 o contribuinte forneceu cópia de instrumento particular de contrato de prestação de serviços de consultoria tributária entre a GOLDEN LEAF e a FACILITA CONSULTORIA. Tal contrato, datado de 16 de outubro de 2011, não conta com a qualificação do representante legal da FACILITA (nem nome nem CPF), mas tão somente uma rubrica no campo "contratada". Não há assinatura nem qualificação de testemunhas. O objeto do contrato é a consultoria tributária prestada na recuperação de impostos e tributos (sic), supostamente "pagos em excesso" pelo contratante, no período dos 5 últimos exercícios fiscais, o que já culminou na propositura de Representação Fiscal para fins penais. Na prestação do serviço, a FACILITA se obrigava a apoiar o contratante na identificação e homologação de créditos tributários federais, sendo remunerado pelo correspondente a 20% do valor total dos supostos créditos tributários identificados e homologados e efetivamente utilizados pelo contratante para o pagamento de PIS, COFINS e IPI.

Em 2015 observou-se também a contratação da pessoa jurídica Gueiros Advogados, com também emissão de notas fiscais sequenciais, de valor fixo de R\$ 20.000,00, mas cuja efetiva prestação dos serviços fora comprovada pelo contribuinte. No que toca aos serviços prestados pela Gueiro Advogados, o contribuinte apresentou cópia de contrato de prestação de serviço para ajuizamento de ação ordinária em 1a. Instância ou arguição de descumprimento de preceito fundamental, a fim de defender os interesses da GOLDEN LEAF junto à ANVISA, que disciplinou limites máximos de alcatrão, nicotina e monóxido de carbono nos cigarros, através da Resolução nº 14. de 15/03/2012.

As partes estão qualificadas na cópia de contrato e, apesar da não apresentação e assinatura de testemunhas, o contribuinte apresentou folha de acompanhamento processual que comprovam existir um processo ajuizado coletivamente pelas empresas fabricantes de cigarros contra a ANVISA, atualmente no Supremo Tribunal Federal. Apresentou ainda notas fiscais 67, 69, 75, 79, 80, 82 e 83, cada uma de R\$ 20.000,00, num total de R\$ 140.000,00, conforme contabilizado no livro Razão de 2015. conta 30500200103015 -

Serviços Profissionais e Contratados (PJ). As justificativas foram acatadas pelo fisco, após análise de toda a documentação apresentada.

No ano-calendário 2016 houve alteração na forma de contabilização dos lançamentos das despesas à FACILITA, com a inclusão da Provisão para PIS/Cofins/CSLL retidos na fonte. Ao invés do registro no grupo de despesas operacionais, os pagamentos às consultorias passaram a ser registrados a DÉBITO na conta de Custos Operacionais - 41404 - Contratos nas subcontas 41404010 (Consultorias e Assessorias) e 41801003 (Plano de Ações e Patrocínios Comerciais), o que está incorreto. Os tributos retidos eram contabilizados a CRÉDITO das contas 21302002 (IRRF) e 21302008

(PIS/Cofins/CSLL). Assim, a contabilização da despesa incorrida se dava a DÉBITO na conta de resultado de Custos Operacionais 41404010 ou 41801003 e a CRÉDITO em contas de Passivo 21201001 Fornecedor no mercado interno e de provisão de tributos retidos na fonte (21302002 e 21302008). O contribuinte foi intimado a comprovar a efetiva prestação dos serviços e a apresentar as notas fiscais contabilizadas, em 2016, da FACILITA e da TYNO Consultoria.

No caso da TYNO Consultoria, fora comprovada a efetiva prestação do serviço em 2016, mediante apresentação de contrato de prestação de serviços, com qualificação dos responsáveis, tendo como objeto a prestação de serviços de consultoria empresarial para elaboração de procedimentos operacionais de processos, matéria típica de plantas industriais. Apresentou ainda cópia de RELATÓRIO objeto do estudo contratado, diagnósticos e elaboração de procedimentos operacionais. As notas fiscais de número 156 e 202, respectivamente de R\$ 32.310,18 e R\$ 12.427,00, emitidas em janeiro e maio de 2016 foram apresentadas, conforme contabilizado no livro Razão de 2016, conta 41404010 - Consultorias e Assessorias.

No ano-calendário 2017, a contabilização se deu de forma similar àquela realizada em 2016, tendo sido o contribuinte intimado a comprovar a efetiva prestação dos serviços prestados e a apresentar as notas fiscais contabilizadas da FACILITA.

A glosa de despesa ocorre quando as mesmas não possuem qualquer relação com a atividade da empresa, não são necessárias ou não foram comprovadas através da apresentação da documentação hábil e idônea. A análise das despesas é feita de forma que deve prevalecer a verdade fática sobre os fatos formalmente postos em contratos assinados, sem que se comprove a necessidade da despesa, correlação com o negócio e a efetiva prestação do serviço.

Em resposta ao Termo de Intimação nº 004, o contribuinte informou, em 13/08/2018, que a cópia do contrato entregue ao fisco entre ele e a FACILITA tivera como representantes o antigo administrador Sr REMCO DROSTEN, CPF nº 838.314.285-49, representando a GOLDEN LEAF. Embora não identificando o representante da FACILITA no contrato, informou que à época era e ainda é representante da empresa o Sr MÁRIO SÉRGIO MARANHÃO MARQUES, CPF nº 109.795.495-15. Informou ainda que o antigo administrador ocupou tal posição até fevereiro de 2018, quando fora destituído. Segundo informou o contribuinte, a FACILITA fora contratada para realizar um levantamento de créditos tributários a favor da GOLDEN LEAF, consubstanciados em títulos da dívida pública, utilizados para COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIO devidos pela GOLDEN LEAF.

Os títulos mencionados pelo contribuinte, segundo o próprio, foram cedidos pela empresa PROSPFR BRASIL INVESTIMENTOS LIDA através de intermediação da FACILITA, para o qual trabalho recebia o montante correspondente a 20% sobre o total de créditos utilizados mensalmente na compensação dos tributos devidos. O contribuinte não respondeu sobre a ciência que possuía quanto aos riscos envolvidos, nem se fizera qualquer tipo de consulta à Receita Federal sobre a possibilidade legal de tais compensações. Entretanto, esclareceu que a GOLDEN LEAF efetuou o pagamento à vista de todos os créditos tributários objeto de compensação com os referidos títulos públicos, realizados de junho de 2013 a março de 2017, através do Programa de Regularização Tributária -

PERT. Apresentou ainda planilha com o demonstrativo dos lançamentos contábeis para realização dos pagamento à FACILITA, atrelados à compensação mensal de débitos de IPI, PIS e COFINS.

As GLOSAS de custo ou despesa ocorrem quando a auditoria constata a existência de lançamentos a débito em contas de resultado, sem a efetiva comprovação do serviço prestado, do custo ou despesa incorrido, ou quando estas, ainda que comprovadas, são desnecessárias.

As despesas e custos operacionais constituem importantes redutores na determinação do resultado da empresa, razão pela qual assumem grande importância na auditoria contábil e fiscal. Sob o ponto de vista da dedutibilidade

perante a legislação do IRPJ, estas despesas/custos se referem a dispêndios necessários à manutenção da fonte produtora, devendo estar lastreadas por documentação hábil e idônea a comprová-las.

Como regra geral de dedutibilidade do imposto de renda, os custos e despesas realizados pela pessoa jurídica, segundo sua origem, natureza e tipo, podem ser dedutíveis ou indedutíveis na determinação do lucro real. Estas serão dedutíveis no momento em que forem incorridas (regime de competência) e quando forem:

a) necessárias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da pessoa jurídica; b) usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa; c) comprovadas por meio de documentação idônea. Por outro lado, acatam-se como documentos comprobatórios dos custos e despesas não apenas notas fiscais, mas outros documentos como faturas, duplicatas, recibos, relatórios, dossiês, informações de terceiros, e o que ajudem à formação da convicção da auditoria quanto à sua veracidade, conforme jurisprudência firmada:

"São documentos hábeis a comprovar custos e despesas operacionais não apenas as notas fiscais, como faturas/duplicatas e recibos que indiquem as partes, as operações realizadas e respectivos valores, de modo a se poder aferir a necessidade e a normalidade da despesa". (Acórdão 1º Conselho de Contribuintes 101-78.309/89).

As despesas operacionais são, a princípio, dedutíveis na apuração do lucro real, porém há de se observar a sua necessidade, usualidade, normalidade e comprovação, conforme mencionado no item anterior. Para fins de apuração do imposto de renda, são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506/64, art. 47). São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506/64, art. 47, § 1º). As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506/64, art. 47, § 2º), não se enquadrando a contratação de serviços para a prática de ilícitudes na área tributária, como tora o caso da FACILITA.

[...]

Os lançamentos de IRPJ e CSLL são decorrentes de glosa das seguintes despesas de consultoria para utilização de supostos créditos de títulos da dívida pública externa (fls. 482): (...)

Pois bem, como vimos, não existe previsão legal para a quitação de tributos federais com títulos da dívida pública externa.

Em várias ações judiciais movidas contra a UNIÃO FEDERAL para compensação de supostos créditos de títulos da dívida pública externa houve sentenças declarando a prescrição dos títulos e a nulidade da execução, julgando extintos os

processos, com resolução de mérito, condenando a exequente, litigante de má fé, a pagar multa sobre o valor da causa atualizado.

O contribuinte impugnante argumenta que a despesa que teve com a pessoa jurídica FACILITA se enquadrava como dedutível, nos termos do art. 299 do RIR/99.

Alega que "as despesas glosadas foram entendidas à época como pertinentes pelo critério de necessidade e utilidade para as operações da empresa. Isto porque a legislação tributária é complexa e a apuração pelo lucro real requer cuidados e atenções. O acompanhamento das apurações fiscais com objetivo de minimizar erros deve ser constante. Isso, por vezes, requer a contratação de assessoria externa".

O citado art. 299 do então vigente Regulamento do Imposto de Renda -

RIR/99, assim dispõe:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

[...]

O contribuinte apresentou somente cópias de contrato de prestação de serviços de consultoria tributária, de e-mail e de notas fiscais de prestação de serviços. A título de exemplo, reproduzimos a seguir uma das notas fiscais, emitida no dia 30/06/2016, no valor de R\$ 1.240.000,00, com uma descrição genérica "SERVIÇOS DE CONSULTORIA NO MÊS DE JUNHO/2016" (fls. 2204).

(...)

Tais documentos não são provas hábeis e idôneas, por si sós, a comprovar a realização de serviços de consultorias com despesas mensais de tão elevado valor para fins de dedução no cálculo do IRPJ e CSLL. Além disso, estão vinculadas a utilização de créditos fictos para compensação de tributos federais com títulos da dívida pública externa.

Observe-se que no "INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSULTORIA TRIBUTÁRIA NA RECUPERAÇÃO DE IMPOSTOS E NA CESSÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS", firmado entre a GOLDEN LEAF TOBACCO LTDA e a FACILITA CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LTDA", consta (fls. 2112 a 2113):

"CLÁUSULA TERCEIRA - A CONTRATANTE, por sua vez, se obriga a pagar à CONTRATADA, a título de remuneração pelos serviços prestados, importância no valor correspondente a 20,00% (vinte por cento) do valor total dos créditos tributários adquiridos por seu intermédio e efetivamente utilizados pela CONTRATANTE para o pagamento dos impostos anteriormente citados, 48 horas após a compensação dos impostos". (grifei)

Conforme relatado, o contribuinte retificou as DCTF, reconhecendo débitos adicionais de tributos federais, como forma de "estorno" das compensações indevidamente realizadas, e adesão ao parcelamento PERT. Portanto, os alegados créditos tributários não foram "efetivamente utilizados" para pagamento dos tributos federais, pois houve retificação das DCTF e confissão da dívida em parcelamento.

Ressalte-se que são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL somente as despesas comprovadas mediante documentos hábeis e idôneos revestidos dos requisitos legais e que guardem estrito relacionamento com a atividade explorada pela pessoa jurídica e com a manutenção da fonte produtora.

Portanto, as alegadas despesas com consultoria tributária não podem ser deduzidas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL por não possuírem qualquer relação com a atividade do impugnante; não são necessárias ou não foram comprovadas, e por não ter sido comprovada a efetiva prestação do serviço, mediante apresentação da documentação hábil e idônea, e por estarem vinculadas a fraudes na compensação de tributos federais com créditos fictos.

DA ALEGAÇÃO DE QUE HAVERIA ANULAÇÃO DE RECEITAS O contribuinte impugnante argumenta que houve retificação das DCTF, reconhecendo débitos a maior, como forma de "estorno" das compensações indevidamente realizadas. Dessa forma, defende que deve se reconhecer também a anulação das receitas auferidas em razão do deságio aplicado na aquisição dos títulos da dívida pública (fls. 663, 664):

[...]

A fiscalização detectou que houve retificação das DCTF, reconhecendo débitos a maior, como forma de "estorno" das compensações indevidamente realizadas, e adesão ao PERT em 23/08/2017. Isso consta no Relatório Fiscal.

[...]

As "compensações indevidamente realizadas" estavam supostamente vinculadas à utilização de créditos decorrentes da aquisição de títulos da dívida pública.

As aquisições foram realizadas com deságio.

O Contribuinte reconheceu o deságio como receita.

Ao detectar que houve retificação das DCTF, reconhecendo débitos a maior, como forma de "estorno" das compensações indevidamente realizadas, há de se

reconhecer também a anulação das receitas auferidas em razão do deságio aplicado na aquisição dos títulos da dívida pública.

As receitas foram reconhecidas, como demonstra os livros Razão dos exercícios de 2014, 2015, 2016 e 2017, juntados no Anexo 02. Um resumo dos valores de receitas reconhecidas estão indicados no Anexo 03.

Considerando a anulação das receitas, não há débito de IRPJ e de CSLL.

Para demonstrar, utilizamos o Demonstrativo de resultado e cálculo do IRPJ e CSLL, utilizados pela fiscalização em cada exercício, e acrescentamos uma linha com a rubrica ANULAÇÃO DE RECEITA DE DESÁGIO, lançando, mensalmente, os valores de receita anulada. Os demonstrativos elaborados estão no Anexo 04, incluindo a suposta glosa e a redução por compensação de 30%.

[...]

Conforme analisado, a fiscalização apurou que a pessoa jurídica GOLDEN LEAF TOBACCO LTDA utilizou em compensações de tributos federais créditos indevidos de títulos da dívida pública externa adquiridos com deságio da PROSPER BRASIL INVESTIMENTOS LTDA, através da intermediação da empresa FACILITA CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LTDA.

A autoridade fiscal relata que analisou os débitos de PIS, COFINS e IPI contabilizados e os confrontou com os débitos originais e retificados em DCTF, para o período de janeiro de 2014 a março de 2017. Desta análise restou comprovado que houve retificação das DCTF, elevando-se os valores dos débitos desses tributos em valores iguais àqueles outrora compensados indevidamente com a utilização de créditos inidôneos. Tais retificações ocasionaram o reconhecimento adicional de débitos de PIS, COFINS e IPI no total de R\$ 193.697.306,30, incluídos em parcelamento - PERT. Dessa forma, não houve lançamento de crédito tributário decorrente de tais compensações indevidas, pois o contribuinte realizou espontaneamente a confissão dessa dívida mediante parcelamento - PERT.

Portanto, o próprio contribuinte reconheceu que tais créditos de títulos da dívida pública externa não se prestavam para quitação de tributos federais, retificando-se as DCTF e com a inclusão dos tributos devidos em parcelamento.

O impugnante argumenta ter contabilizado receita com deságio na aquisição de títulos da dívida pública, mas que tal receita teria deixado de existir em face da inclusão posterior dos débitos compensados em parcelamento PERT, o que em tese se compensaria com as despesas de consultoria que foram glosadas em decorrência de tais operações.

Entretanto, não foram demonstradas documentalmente como foram realizadas todas as operações, em todas as etapas, envolvendo as transações com créditos fictos de títulos da dívida pública externa de modo deixar claro que não teria havido recolhimento a menor de tributos federais. Não foi demonstrada, por

exemplo, como foi a baixa de tais créditos fictos e a contabilização decorrente dos parcelamentos PERT, pois os valores pagos por tais títulos pela GOLDEN LEAF à PROSPER BRASIL INVESTIMENTOS LTDA não poderão ser deduzidos em nenhum momento nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em função da ilicitude envolvida.

Ressalte-se que o objeto do auto de infração é a glosa de despesas com consultoria tributária com a empresa FACILITA CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LTDA, pois não podem ser deduzidas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL por não possuírem qualquer relação com a atividade do impugnante; não são necessárias ou não foram comprovadas, e por não ter sido comprovada a efetiva prestação do serviço, mediante apresentação da documentação hábil e idônea, e por estarem vinculadas a fraudes na compensação de tributos federais com créditos fictos.

Portanto, não assiste razão ao impugnante.

#### **DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL**

O impugnante argumenta que apurou prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL nos anos de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017 e tinha saldo acumulado também de períodos anteriores, e isso não teria sido considerado na apuração realizada pela fiscalização. Entende, assim, que o lançamento deve ser considerado nulo, ou, então, deve ser aplicada a redução pela compensação que faz jus.

Conforme demonstrativos de cálculo do IRPJ e da CSLL elaborados pela autoridade fiscal e que fazem parte dos autos de infrações, verifica-se que os prejuízos fiscais apurados originariamente pelo contribuinte nas DIPJ dos períodos de apuração em análise foram considerados integralmente pela autoridade fiscal. Entretanto, não houve compensação com saldo de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL de períodos de apuração anteriores, limitada a 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação vigente (fls. 487 a 494).

Nesse contexto, o Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, então vigente, assim estabelecia:

[...]

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

[...]

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo

fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

[...]

Art. 509. O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único).

§ 1º A compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, à opção do contribuinte, observado o limite previsto no art. 510

(Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 2º).

[...]

Art. 510. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15).

§ 1º O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único). (grifei)

[...]

Como se pode observar, os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas de CSLL apurados a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderão ser compensados, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até o ano-calendário de 1994, com o Lucro Líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do IR, observado o limite máximo, para compensação, de 30% do referido Lucro Líquido ajustado.

Contudo, esta condição só é aplicável às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas utilizados para compensação. Os prejuízos fiscais compensáveis, ressalvadas as condições específicas para compensação de prejuízos não operacionais, são apurados na demonstração do Lucro Real e registrados no LALUR - Parte B (prejuízos acumulados). O impugnante argumenta que tinha saldo acumulado de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL de períodos anteriores mas não apresentou os livros e documentos exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante que pretendia compensar. Dessa forma, não é possível aplicar a compensação pleiteada.

(...)

### **DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA – CSLL**

O lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL é reflexo da mesma irregularidade apurada no Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Assim sendo, por possuírem os mesmos fundamentos fáticos, a decisão prolatada com relação ao auto de infração do IRPJ faz coisa julgada em relação aos decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em vista da íntima relação de causa e efeito.

Portanto, utilizando-se, pois, das razões de decidir acima expostas, entendo por negar provimento as matérias contestadas no Acórdão recorrido em relação a IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS FEDERAIS COM TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA EXTERNA; DAS DESPESAS CONTABILIZADAS COM SERVIÇOS DE CONSULTORIA TRIBUTÁRIA; DA ALEGAÇÃO DE QUE HAVERIA ANULAÇÃO DE RECEITAS; DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL; DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA – CSLL e, apesar de entender possível a juntada dos documentos em sede de recurso eles não detêm o condão de modificar o *decisium*, uma vez que a compensação de títulos públicos na forma realizada pelo recorrente contém vedação expressa no ordenamento supramencionado de forma que os documentos contábeis em nada influenciaria o julgamento.

Portanto, mantenho inalterada a decisão recorrida em relação aos temas supramencionados.

### **DA MULTA ISOLADA DE 50% PELA FALTA DE PAGAMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL**

No que diz respeito a multa isolada de 50% pela falta de pagamento das estimativas de IRPJ e CSLL, o Acórdão recorrido assim se pronunciou, *in verbis*:

Em consonância com o mais recente entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, e considerando que no caso presente os fatos geradores se referem aos anos-calendário de 2014 a 2017, considero correta a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada em vista da falta de pagamento das estimativas mensais.

Por fim, cabe observar que as referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de

Julgamento. As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

Por outro lado, entendo incorreta a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada em vista da falta de pagamento das estimativas mensais e me posiciono no sentido inverso ao Acórdão.

Não há dúvida que com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.”

Em outras palavras, a Súmula aplica-se inquestionavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Conforme aduzido no voto vencido pelo Ilustre Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, no Processo nº 15504.729918/2014-44, Recurso Especial do Contribuinte, Acórdão nº 9101-006.618 – CSRF / 1ª Turma Sessão de 14 de junho de 2023 que assim se posicionou, in verbis:

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de

declaração e nos de declaração inexata; II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º - O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa de ofício de 75% prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a multa isolada de 50%, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do

tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins<sup>1</sup>, da 2ª Turma desse E. Tribunal:

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA.

IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

E mais recentemente, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º

13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Do voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e do qual acompanhei, extrai-se que:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a geografia das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inoccorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v.

Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E.

CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

(...)

**APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.**

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida

pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacamos)

Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, comendo o ius puniendi (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse bis in idem, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmitd em sua obra<sup>2</sup>.

Frise-se que, per si, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva cumulação, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada consequência, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o bis in idem, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fatos geradores colhidos no lançamento de ofício.

Digna de nota, também, é a declaração de voto constante desse mesmo Acórdão, da I. Conselheira Livia De Carli Germano, da qual transcrevo o seguinte trecho:

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da pena prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece - e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência isolada de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de

ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, ao mesmo tempo, uma conduta ilícita e seu meio de execução.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta.

E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobrase apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as

razões de decidir (ratio decidendi) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

Súmula CARF 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Nesse sentido, e por concordar integralmente com os precedentes jurisprudenciais ora invocados, entendo que as multas isoladas não têm cabimento, devendo ser exoneradas.

## CONCLUSÃO

Pelo exposto,

- (i) não conheço dos Recursos Voluntários interpostos por A2M AGRÍCOLA LTDA e M3S SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA por serem intempestivos;
- (ii) conheço parcialmente o Recurso Voluntário da empresa TERRA NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, para no mérito e na parte conhecida, negar-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão singular que não conheceu a Impugnação.
- (iii) mantenho a responsabilidade tributária do Sr. REMCO DROSTEN e voto por afastar a responsabilidade tributária dos sujeitos passivos solidários FC CONSULTORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EIRELI; EMPRO ALX INVESTIMENTOS LTDA; M MARX PARTICIPAÇÕES LTDA EPP; MARX EMPREENDIMENTOS LTDA - ME; A2M AGRÍCOLA LTDA; M3S SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA; MÁRIO SÉRGIO MARANHÃO MARQUES; MARIANA

ALVARES MARQUES; MARINA ALVARES MARQUES; PROSPER BRASIL INVESTIMENTOS; TERRA NOVA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.

- (iv) Em relação ao Recurso Voluntário da GOLDEN LEAF TOBACCO LTDA e do Sr. REMCO DROSTEN, entendo por conhecê-los, rejeitar a preliminar de ilegitimidade suscitada pelo Sr. REMCO DROSTEN e, no mérito, dar-lhes parcial provimento apenas para fins de afastar as multas isoladas.

(assinado digitalmente)

Fellipe Honório Rodrigues da Costa – Conselheiro Relator

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto – Redator Designado

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste. A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(....)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(....)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(.....) (grifo acrescentado)

Com base na redação do *caput* essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção (destaque acrescentado):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(.....)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(.....)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(.....)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados consuntos, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado consuntivo, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um minus em direção a um plus.

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual voto por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.488/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

De todo o exposto, peço vênha ao Ilustre Relator para negar provimento ao recurso neste item.

Assinado digitalmente

Leonardo de Andrade Couto