



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.727708/2017-49
ACÓRDÃO	1101-002.046 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de janeiro de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	ISOLUX PROJETOS E INSTALACOES LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE A TERCEIRO. EFEITOS PERANTE O CONTRIBUINTE. SÚMULA CARF Nº 130.

A imputação de responsabilidade tributária para sócio-administrador com lastro no art. 135, III, da Lei nº 5.172, de 1966 não enseja a exclusão da responsabilidade da contribuinte autuada (Súmula CARF nº 130), não havendo que se falar em nulidade do lançamento em face da contribuinte pelo fato de a fiscalização ter atribuído responsabilidade a sócio-administrador ou de ter supostamente desconsiderado a personalidade jurídica da recorrente para atingir sócio-administrador.

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. REGRA APLICÁVEL

Não havendo pagamento espontâneo concernente à espécie tributária objeto da autuação, ou quando restar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial segue a regra de contagem do art. 173, inciso I, do CTN.

DESPESAS. COMPROVAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.

As despesas não comprovadas documentalmente sujeitam-se à glosa correspondente, visto que a pessoa jurídica é obrigada, por lei, a conservar em ordem, documentos e papéis que se refiram a atos e operações que modifiquem ou possam vir a modificar a sua situação patrimonial.

DESPESA OPERACIONAL. São operacionais as despesas não computadas nos custos, usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, desde que necessárias à sua atividade e à manutenção da respectiva fonte produtora.

IRPJ. GLOSA DE DESPESAS. CUMULAÇÃO COM LANÇAMENTO IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. POSSIBILIDADE. BASES DISTINTAS. SÚMULA CARF Nº 241.

O valor do pagamento, se não comprovado por meio de documentação idônea, não pode ser utilizado como despesa para reduzir a base de cálculo do tributo. Nesta situação, o sujeito passivo da exigência tributária é o próprio contribuinte que reduziu indevidamente um pagamento não comprovado quando da apuração do tributo devido. Esse mesmo pagamento deve ser justificado pela causa de sua realização, pois trata-se de saída de recursos da pessoa jurídica. A exigência do IRRF pelo pagamento sem causa possui natureza jurídica diversa da exigência do imposto pela glosa de despesas. Se não comprovada a causa do pagamento, há a responsabilidade de se recolher o imposto na fonte, neste caso, na condição de responsável tributário.

PAGAMENTOS SEM CAUSA COMPROVADA.

Os pagamentos a beneficiários não identificados, ou a terceiros, quando não for comprovada a operação ou sua causa, sujeitam-se à incidência do imposto exclusivamente na fonte.

MULTA DE OFÍCIO. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. NATUREZA DE EXIGÊNCIA FISCAL. CONCOMITÂNCIA.

O art. 61 da Lei nº 8.981/95 dispõe acerca da tributação sobre a renda exclusiva na fonte, não possuindo caráter punitivo. Assim, a exigência da multa de ofício proporcional não caracteriza bis in idem.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária. O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou

insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF N° 108.

Nos termos do art. 61 da Lei 9.430/1996, incidem juros de mora sobre os sobre os tributos e contribuições não pagos no vencimento, e como a multa de ofício integra os referidos débitos, fica sujeito à incidência dos juros moratórios. Aplica-se o disposto na Súmula CARF n° 108.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE, SIMULAÇÃO E CONLUÍO.

É legítima a qualificação da multa de ofício quando constatada a prática de atos ideologicamente falsos, calcados na realização de contratações fictícias e sem causa, que simulam a existência de operações comerciais para viabilizar remessas a terceiros, firmadas sob o pálio de pretensa regularidade, mas que não deixam rastros idôneos de efetiva prestação de serviço, revelando o dolo em promover a realização de atos inadmitidos como lícitos pelo ordenamento jurídico.

Não se relativiza a legalidade; não se valida comportamentos antijurídicos; não se admite que a fraude, a simulação ou o conluio, parametrizados pela intenção dolosa de ocultar a real intenção de realizar negócios injustificáveis e irreais, autorizem pagamentos sem causa ou operações não comprovadas; não é compatível com a legalidade a intenção de ocultação, o vilipêndio à realidade e o obscurantismo de propósitos lícitos.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. REDUÇÃO. MULTA MAJORADA DE 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA (ART. 106, II, "c", CTN). APLICAÇÃO.

A modificação insere no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, "c", do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO. AFASTAMENTO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF N. 2.

A instância administrativa é incompetente para afastar, em decorrência da argüição de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade, a legislação vigente.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO GERENTE. ARTIGO 135, III, DO CTN. NECESSIDADE DE PROVA DE QUE O SÓCIO OU EX-SÓCIO AGIU COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO À LEI.

Para que a Fiscalização possa promover a responsabilização solidária dos administradores da pessoa jurídica, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, necessária se faz a prova cabal de que os mesmos agiram com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há que se falar em responsabilidade tributária do sócio ou ex-sócio.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para afastar a responsabilidade tributária imputada a Hugo Ernesto Serafini, Carlos Vera Y Domingues, Francisco Corrales Kindelan, Gilvan Righetti, Angel Escudero Perez; reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%, em razão da retroatividade benigna; negar provimento ao recurso de ofício; ii) por maioria de votos, em afastar a multa isolada em face da consunção, vencido Conselheiro Edmilson Borges Gomes.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários e remessa de ofício protocolados pelo contribuinte e responsáveis contra acórdão da DRJ (efls.3442/3485) que julgou improcedente impugnações do contribuinte - ISOLUX PROJETOS E INSTALAÇÕES LTDA -às efls. 2419/2457, e dos responsáveis ANGEL JAVIER CASASECA DE PRADA (efls.2458/2485 e nova impugnação às efls.2767/2794),

CARLOS VERA Y DOMINGUES, às efls.2486/2513 e nova impugnação às efls., ANGEL ESCUDERO PEREZ, às efls. 2514/2541, GILVAN RIGHETTI, às efls.2542/2569, HUGO ERNESTO SERAFIM (efls.2598/2625 e nova petição em efls. 2836/2882), FRANCISCO CORRALES KINDELAN (efls. 2570/2597 e nova impugnação às efls. 216/330), movida contra auto de infração (efls.02/100), lastreado em TVF, às efls. 02/154, de IRPJ, CSLL e IRRF referente à fatos geradores ocorridos nos anos calendários de 2012, 2013 e 2014.

Para síntese dos fatos, reproduzo o relatório do acórdão recorrido:

Contra a contribuinte ISOLUX PROJETOS E INSTALAÇÕES LTDA, em epígrafe, foram lavrados autos de infração, com exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e multa exigida isoladamente (IRPJ), R\$ 10.676.172,64, fls. 0271; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e multa exigida isoladamente (CSLL), de R\$ 3.876.109,73, fls. 0295; e Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), de R\$ 20.295.086,96, fls. 0317, relativos a fatos geradores ocorridos nos anos calendários 2012, 2013 e 2014.

A sistemática de tributação é a do Lucro Real Anual. Nos valores já estão incluídos juros de mora e multa de ofício, qualificada, calculados até a data de elaboração do lançamento. No lançamento foram elencadas como responsáveis solidárias as seguintes pessoas: 1) Francisco Corrales Kindelan; 2) Angel Javier Casaseca de Prada; 3) Hugo Ernesto Serafini; 4) Carlos Vera Y Dominguez; 5) Gilvan Righetti; 6) Angel Escudero Perez.

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL: Reporto-me ao Termo de Verificação Fiscal (TVF), fls. 002/0154, no qual a fiscalização detalha todo o procedimento adotado durante os trabalhos de auditoria, que, ao final, resultou no presente lançamento.

No início a fiscalização informa que esse lançamento trata-se de continuidade do procedimento de auditoria fiscal, pois se reporta aos anos calendários 2012 a 2014 e que o lançamento contido no processo 10830.727.476/2016-48 reporta-se ao ano calendário 2011. Esclarece a fiscalização que o procedimento fiscal tem por base suposto esquema de corrupção ocorrido na empresa Petrobrás SA, no âmbito da chamada Operação Lava Jato, conduzida pela Receita Federal do Brasil (SRF), Polícia Federal e Ministério Público Federal.

Cita a relação de empresas prestadoras de serviços para a contribuinte que foram verificadas para a constatação da efetividade, ou não, dos serviços expressos em suas despesas, fls. 005.

Faz relato para as constatações da Operação Lava Jato e informa que a contribuinte utilizou-se de serviços simulados para a transferências de vultosas quantias, por contratos fraudulentos de prestação de serviços.

Cita, como exemplo, uma das empresas que prestaram serviços simulados, a Credencial. Informa depoimentos contidos em delações premiadas, que confirmariam a prestação simulada de serviços.

Afirma que foram apuradas irregularidades tributárias relativas a "DESPESAS INDEDUTÍVEIS e PAGAMENTOS SEM CAUSA" nas operações, relativamente aos anos-calendário 2012 a 2014, da fiscalizada com as empresas relacionadas na seqüência, conforme descrito no termo:

1) CONSPEC Consultoria Em Engenharia Ltda, CNPJ 05.853.014/0001- 71, doravante CONSPEC;

- 2) FAB TOL Consultoria E Planejamento Em Engenharia S/S Ltda, CNPJ 12.303.097/0001-90, doravante FAB TOL;
- 3) PEREIRA E PIMENTA Consultores Associados Ltda Epp, CNPJ 03.043.943/0001-90, doravante PEREIRA E PIMENTA;
- 4) AURIFLAMA Consultoria Economia E Finanças S/S Ltda, CNPJ: 12.491.382/0001-82, doravante AURIFLAMA;
- 5) BUFFARA BUENO E CANTO ADVOGADOS, CNPJ: 06.337.707/0001-74, doravante BUFFARA B. C. ADV;
- 6) ENGESUPRE Engenharia Representação Importação E Exportação De Equipamentos Ltda Epp, CNPJ: 39.091.145/0001-80, doravante ENGESUPRE;
- 7) GAVIA Empreendimentos e Participações Ltda, CNPJ: 12.314.266/0001-13, doravante GAVIA;
- 8) TOL Consultoria E Planejamento Em Engenharia Ltda – Epp, CNPJ: 09.305.512/0001-30, doravante TOL CONSULTORIA; 9) BUFFARA BUENO MATTEI & JUNQUEIRA SOCIEDADE DE ADVOGADOS, CNPJ: 17.517.995/0001-65, doravante BUFFARA B. M. J. ADV; 10) R.T. Serviços Especializados Eirelli, CNPJ: 09.400.385/0001-59, doravante RT SERVIÇOS. A fiscalização intimou a fiscalizada a comprovar a efetiva prestação dos serviços por essas empresas. Em resposta, a fiscalizada apresentou somente notas fiscais, comprovantes de pagamentos, espelhos de Declaração de Informações de Imposto Retido na Fonte (DIRF) e os comprovantes de transferências bancárias.

Em seguida, a fiscalização demonstra fatos que configurariam o ilícito tributário, por empresa prestadora de serviços:

a) CONSPEC: A fiscalizada foi devidamente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos comprovando a efetividade dos serviços prestados pela CONSPEC. Os contratos de prestação de serviços firmados entre a contribuinte e a CONSPEC referem-se à prestação de serviços de consultoria técnica e assessoramento. Nos objetos do contrato consta que a CONSPEC disporia de equipe para a realização do serviço.

No cotejo entre a solicitação fiscal, o contrato de prestação de serviços e o que a fiscalizada apresentou, chegou-se à conclusão que a fiscalizada não apresentou documentos que comprovassem a efetiva realização dos serviços contratados, pois a mera apresentação de contratos, notas fiscais e pagamentos, sem respaldo em outros elementos probatórios, não são suficientes para comprovar a efetividade dos serviços. A fiscalização informa que a CONSPEC, conforme GFIP's apresentadas, não possui funcionários, nem contratou nenhuma prestadora de serviços, conforme se verifica nas DIRFs entregues durante o mesmo período. Portanto, conclui a fiscalização que a fiscalizada não logrou êxito em comprovar os serviços prestados pela CONSPEC, restando confirmada a glosa das despesas relacionadas à esta prestadora, bem como o lançamento do IRRF sobre os pagamentos efetuados, posto que referentes a operações não comprovadas e sem causa.

b) FAB TOL: A fiscalizada foi devidamente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos comprovando a efetividade dos serviços prestados pela FAB TOL. Chamou a atenção da fiscalização que o contrato com essa prestadora de serviços seguiu padrão muito semelhante a contratos firmados com outras prestadoras.

Para a comprovação da efetividade dos serviços prestados, a fiscalizada apresentou diversos “RELATÓRIOS DE ATIVIDADES DESENVOLVIDAS” de várias datas, mas incompletos, lacônicos e insuficientes para a comprovação pretendida. Toda documentação apresentada segue o mesmo padrão e é incapaz de comprovar a efetividade dos serviços prestados, mormente frente aos valores transitados entre a empresa e a fiscalizada. A fiscalização informa que a FAB TOL, conforme GFIP’s apresentadas, não possui funcionários. Em outro ponto a fiscalização informa que o contrato com a FAB TOL é muito semelhante ao contrato da CONSPEC, inclusive com os mesmos erros de Português.

Portanto, conclui a fiscalização que a fiscalizada não logrou êxito em comprovar os serviços prestados pela FAB TOL, restando confirmada a glosa das despesas relacionadas à esta prestadora, bem como o lançamento do IRRF sobre os pagamentos efetuados, posto que referentes a operações não comprovadas e sem causa.

c) PEREIRA E PIMENTA: A fiscalizada foi devidamente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos comprovando a efetividade dos serviços prestados pela Pereira e Pimenta. Chamou a atenção da fiscalização que o contrato com essa prestadora de serviços seguiu padrão muito semelhante a contratos firmados com outras prestadoras.

Para a comprovação da efetividade dos serviços prestados foram juntadas algumas comunicações via e-mails e uma cópia de uma ação judicial movida pela PEREIRA E PIMENTA contra a ISOLUX. Para a fiscalização, as comunicações são incompletas e insuficientes para a comprovação a que se presta; em nenhum momento fica claro qual o serviço prestado pela PIMENTA E PEREIRA. A fiscalização também informa que a PEREIRA E PIMENTA informou à Receita Federal do Brasil (GFIPs e DIRFs) não possuir funcionários nos anos-calendário 2011 a 2014 e não ter subcontratado prestadores de serviços. Há ação de execução, e a fiscalização destaca que essa ação consta do processo nº 0007321 - 25.2016.8.19.0001, ajuizada na Comarca da cidade do Rio de Janeiro, 29ª Vara Cível, é da Classe/Assunto: “Execução de Título Extrajudicial – CPC – Duplicata”, cuja execução se dá com base na apresentação do contrato de prestação de serviços e notas fiscais (notas fiscais nos 12 e 14), elementos estes que não comprovam a efetividade dos serviços prestados, posto que meramente formais. Destaca a fiscalização que não houve trânsito de valores relativamente às notas fiscais 12 e 14, não havendo lançamento de ofício IRRF, mas tão somente a glosa das despesas/custos correspondente às referidas notas fiscais. Portanto, para a fiscalização, não houve a comprovação dos serviços prestados pela PEREIRA E PIMENTA, restando confirmada a glosa das despesas relacionadas à esta prestadora, bem como o lançamento do IRRF sobre os pagamentos efetuados, posto que referentes a operações não comprovadas e sem causa.

d) AURIFLAMA: A AURIFLAMA tem por sócios administradores os Srs. DEMIAN FIOCCA, CPF: 130.316.328-42 e CARLOS KAWALL LEAL TEIXEIRA, CPF: 043.046.308-14. Demian Fiocca é ex-Secretário de Assuntos Internacionais do Ministério do Planejamento, ex-Presidente do Banco Nossa Caixa, ex-Presidente do BNDES e ex-Vice Presidente da Vale. O sócio Carlos Kawall Leal Teixeira é ex-Secretário do Tesouro Nacional, ex-Diretor do BNDES e ex-Diretor da BM&F Bovespa. A fiscalizada foi devidamente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos comprovando a efetividade dos serviços prestados pela AURIFLAMA, mas, em verdade, nenhum documento foi apresentado fazendo a mínima correlação com

os serviços supostamente prestados pela AURIFLAMA, descrito no contrato de serviços prestados.

Destaca que a AURIFLAMA declarou à RFB não possuir empregados nos anos calendário 2012 a 2014, embora tenha prestado serviços a empreiteiras de âmbito nacional claramente envolvidas na Operação Lava Jato. Portanto, para a fiscalização, a fiscalizada não logrou êxito em comprovar os serviços prestados pela AURIFLAMA, restando confirmada a glosa das despesas relacionadas à esta prestadora, bem como o lançamento do IRRF sobre os pagamentos efetuados, posto que referentes a operações não comprovadas e sem causa.

e) BUFFARA BUENO E CANTO ADVOGADOS: A fiscalizada foi devidamente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos comprovando a efetividade dos serviços prestados pela BUFFARA, mas nada apresentou sobre o trabalho supostamente prestado. Portanto, para a fiscalização, a fiscalizada não logrou êxito em comprovar os serviços prestados pela BUFFARA BUENO E CANTO ADV, restando confirmada a glosa das despesas relacionadas à esta prestadora, bem como o lançamento do IRRF sobre os pagamentos efetuados, posto que referentes a operações não comprovadas e sem causa.

f) ENGESUPRE: A fiscalizada foi devidamente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos comprovando a efetividade dos serviços prestados pela ENGESUPRE. Chamou a atenção da fiscalização que o contrato com essa prestadora de serviços seguiu padrão muito semelhante a contratos firmados com outras prestadoras. Apesar das intimações à fiscalizada, os documentos apresentados são meramente formais, sem possibilidade de comprovar os serviços contratados.

Para a fiscalização, como já repisado várias vezes, os serviços de cunho intelectual, de consultoria, como é neste caso, deveriam ser provados mediante a apresentação de documentos complementares, podendo-se destacar à título exemplificativo: relatórios com a completa especificação dos serviços prestados, estudos técnicos, pessoas envolvidas, resultados obtidos.

Tal exigência também leva em consideração os valores recebidos pela ENGESUPRE e o fato da mesma ter declarado à RFB não possuir empregados durante os anos calendários 2011 a 2014. Portanto, para a fiscalização, a fiscalizada não logrou êxito em comprovar os serviços prestados pela ENGESUPRE, restando confirmada a glosa das despesas relacionadas à esta prestadora, bem como o lançamento do IRRF sobre os pagamentos efetuados, posto que referentes a operações não comprovadas e sem causa.

g) GÁVIA: A fiscalizada foi devidamente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos comprovando a efetividade dos serviços prestados pela GÁVIA. No contrato foi pactuada a prestação de serviços de elaboração de vários tipos de projetos executivos: projeto eletromecânico, projeto elétrico e projeto de telecomunicações. No contrato, ainda, consta que os custos de viagens seriam arcados pela fiscalizada e que a fiscalizada receberia informações mensalmente relatório sobre o desenvolvimento dos serviços.

Era de se esperar que produtos fossem elaborados, em reação ao pactuado no contrato, mas nada que demonstrasse a efetividade dos serviços foi apresentado. Portanto, para a fiscalização, a fiscalizada não logrou êxito em comprovar os serviços prestados, restando confirmada a glosa das despesas relacionadas à esta

prestadora, bem como o lançamento do IRRF sobre os pagamentos efetuados, posto que referentes a operações não comprovadas e sem causa.

h) TOL: A fiscalizada foi devidamente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos comprovando a efetividade dos serviços prestados pela TOL.

A fiscalização registra que a TOL tem como sócio administrador o Sr. DIMAS FABIANO TOLEDO, CPF: 100.434.467-87 que também é sócio administrador da FAB TOL, já citada. A fiscalizada apresentou documentos intitulados "RELATÓRIO DE ATIVIDADES DESENVOLVIDAS", documentos estes genéricos, insuficientes e incompletos; sem a mínima aptidão para comprovar a efetividade dos serviços propostos. Os contratos são idênticos a outros apresentados para justificar pagamentos de outras empresas.

Por fim, a fiscalização considerou que a fiscalizada não logrou êxito em comprovar os serviços prestados pela TOL CONSULTORIA, restando confirmada a glosa das despesas relacionadas à esta prestadora, bem como o lançamento do IRRF sobre os pagamentos efetuados, posto que referentes a operações não comprovadas e sem causa.

i) BUFFARA BUENO MATTEI E JUNQUEIRA ADVOGADOS: A fiscalizada foi devidamente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos comprovando a efetividade dos serviços prestados. Informa a fiscalização que apesar das sucessivas solicitações, nada foi apresentado, documentalmente, que comprovasse a efetiva prestação dos serviços.

Portanto, face ao exposto, a fiscalização concluiu que a fiscalizada não logrou êxito em comprovar os serviços prestados pela BUFFARA BUENO MATTEI & JUNQUEIRA ADV, restando confirmada a glosa das despesas relacionadas à esta prestadora, bem como o lançamento do IRRF sobre os pagamentos efetuados, posto que referentes a operações não comprovadas e sem causa.

j) RT Serviços: Informa a fiscalização que a R.T. foi constituída na pessoa física do Sr. Júlio César Oliveira Silva, CPF: 399.479.021-15, e que Júlio foi alvo da 34ª fase da Operação Lava Jato, tendo a sua prisão decretada nos autos da ação criminal 503513359.2016.4.04.7000/PR.

A fiscalização relata toda denúncia do Ministério Público, assim como a sentença proferida no Poder Judiciário, que demonstra a relação entre o senhor Júlio César e os desvios apurados na Operação Lava Jato. A fiscalizada foi devidamente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos comprovando a efetividade dos serviços prestados pela RT. Foram apresentados "RELATÓRIOS DE ATIVIDADES" abrangendo os períodos 01/06/2014 a 30/08/2014 e 01/09/2014 a 30/11/2014, mas, apesar das inúmeras atividades descritas nos relatórios, a fiscalizada não apresentou nenhum documento que comprovassem a prestação dos serviços ora descritos.

Portanto, face ao exposto, a fiscalização considerou que a fiscalizada não logrou êxito em comprovar os serviços prestados pela RT SERVIÇOS, restando confirmada a glosa das despesas relacionadas à esta prestadora, bem como o lançamento do IRRF sobre os pagamentos efetuados, posto que referentes a operações não comprovadas e sem causa. Após esse minucioso relato, a fiscalização passa a demonstrar as infrações à legislação tributária, com seus fundamentos fáticos e jurídicos. Inicia demonstrando que "custos e despesas não foram comprovados e/ou não eram necessários".

Cita todos artigos do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), Decreto 3.000/1999, que fundamentam sua análise e conclusão sobre a ocorrência da infração e conclui que procederá à glosa de todas as despesas lançadas nas escriturações da fiscalizada, relativas às pessoas jurídicas citadas acima (itens 3.1 a 3.10, tópico 3, TVF), pelos motivos expostos.

Seguindo na descrição dessa infração, cita todas despesas glosadas, fls. 0125 a 0129. Em outro ponto, sobre infrações à legislação tributária, relata a exação de "IRRF sobre pagamentos sem causa ou operação não comprovada", a partir das fls. 0130.

Nesse sentido, cita os fundamentos legais que fundamentam a ocorrência da infração, Lei 8.981/1995, art. 61, assim como dispositivos constantes do RIR.

Conclui afirmando que todos os pagamentos feitos pela fiscalizada para as pessoas jurídicas citadas acima (CONSPEC, FAB TOL, PEREIRA E PIMENTA, AURIFLAMA, BUFFARA B. C. ADV, ENGESUPRE, TOL CONSULTORIA, BUFFARA B. M. J. ADV e RT SERVIÇOS) não tiveram a contrapartida de qualquer prestação de serviços nem do recebimento de quaisquer produtos ou mercadorias, demonstrando que todos os casos relatados referem-se a operações não comprovadas e/ou inexistentes, sem fruição pelo sujeito passivo de qualquer serviço prestado ou do recebimento de quaisquer produtos ou mercadorias, circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa. Seguindo na descrição dessa infração, cita todas as bases de cálculo para a exigência do tributo, fls. 0136 a 0139.

Em outro ponto defende a possibilidade de exigência das obrigações tributárias principais fundadas na concomitância do pagamento sem causa e a beneficiário não identificado e na glosa de custos e despesas não comprovados, fls. 0139 a 0143. Continua com sua detalhada fundamentação das exações defendendo a exigência de multas isoladas, originárias de falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada. Informa que a fiscalizada, nos anos calendário de 2012 a 2014, optou por tributar o IRPJ e a CSLL pela sistemática do lucro real anual, devendo, portanto, recolher, mensalmente valores do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada, ou efetuar balanço ou balancete de suspensão ou redução se quisesse deixar de fazê-lo. Fez esta segunda opção, ou seja, determinou a base de cálculo do imposto de renda com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução.

Destaca que a legislação determina que nos casos de lançamento de ofício, será aplicada multa de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal, das pessoas jurídicas que optaram pelo recolhimento do IRPJ e CSLL mensal por estimativa com base em balancetes mensais de suspensão ou redução, que deixarem de efetuar o pagamento mensal da totalidade dos valores a serem apurados, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente.

Conclui a fiscalização que como os valores das notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas citadas acima foram deduzidos indevidamente como custos na apuração, com base em balanços ou balancetes de suspensão ou redução, do Imposto de Renda mensal por Estimativa e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido mensal por Estimativa, as bases de cálculo mensal do IRPJ e da CSLL estimativa devem ser recompostas. Em outras palavras, deve-se fazer novo cálculo para

apuração de eventuais insuficiências de recolhimento. A fiscalização elaborou planilhas para a demonstração desses cálculos.

Portanto, conforme exposto, lançou de ofício a multa isolada de que trata o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, sobre os valores do IRPJ sobre base de cálculo estimada e da CSLL sobre a base de cálculo estimada que deixaram de ser efetuados: Termina seu relato fundamentando a exigência da multa qualificada, fls. 0147 a 0150, assim como detalha os fundamentos jurídicos e fáticos que levaram a configurar a responsabilidade passiva solidária de cada uma das pessoas físicas arroladas nessa condição, fls. 0150 a 0153.

II. DAS IMPUGNAÇÕES: Para melhor visualização, a fim de verificarmos a tempestividade das impugnações, elaboramos a planilha abaixo, a fim de demonstrar quando os sujeitos passivos foram cientificados, conforme demonstram documentos anexos:

<i>Suj. Passivo</i>	<i>Ciência</i>	<i>fls.</i>
ISOLUX	28/10/2017	2354 - AR
Francisco Corrales Kindelan	28/10/2017	2392 - AR
Angel Javier Casaseca de Prada	12/12/2017	2375 - Edital
Hugo Ernesto Serafini	31/10/2017	2392 - AR
Carlos Vera Y Dominguez	30/10/2017	2383 - AR
Gilvan Righetti	27/10/2017	2363 - AR
Angel Escudero Perez	12/12/2017	2404 - Edital

Já as impugnações, conforme demonstram os autos, foram anexadas ao processo em 24/11/2017, todas de uma vez, fls. 02416. Pesquisando no sistema, verificamos que as impugnações foram todas apresentadas por FRADEMA Consultores Tributários - EIRELI, CNPJ: 32.121.543/0001-53.

Só que não encontramos nenhum documento, nem mesmo análise e posição terminativa por parte do órgão preparador, Delegacia da Receita Federal do Brasil, São Paulo (SPO/SP), se essa empresa, FRADEMA, tinha poderes de representação em relação a todos esses sujeitos passivos, contribuinte (uma pessoa jurídica) e responsáveis solidários (seis pessoas físicas). Cabe destacar que a correta representatividade é essencial para a apresentação de impugnação perante órgãos públicos, como no presente caso. Além do mais, verificamos nos autos que dois responsáveis solidários, pessoas físicas, Hugo Ernesto Serafini e Angel Escudero Perez, fls. 02836 e 03014, apresentaram impugnações, 29/11/2017 e 28/12/2017, devidamente representados por seus procuradores, diversos da FRADEMA, o que só aumentou a incerteza sobre a correção das impugnações apresentadas.

Conseqüentemente, por despacho, fls. 03346, foi solicitado, em síntese, que a autoridade preparadora providenciasse a regularização das representações dos sujeitos passivos. Nesse sentido, a autoridade preparadora intimou os sete sujeitos, passivos, fls. 03352 a 03369. Como resposta, foram juntados os seguintes instrumentos de representação:

<i>Suj. Passivo</i>	<i>fls.</i>
<i>ISOLUX</i>	<i>03373</i>
<i>Angel Javier Casaseca de Prada</i>	<i>03410</i>
<i>Hugo Ernesto Serafini</i>	<i>03391</i>
<i>Angel Escudero Perez</i>	<i>03397</i>

Saliente-se que:

1. A contribuinte (ISOLUX) e um responsável solidário (Angel Javier Casaseca de Prada) apresentaram procurações outorgando poderes para a FRADEMA, mantendo suas defesas já apresentadas;

2. O responsável solidário Hugo Ernesto Serafini solicitou, expressamente, que a impugnação a ser considerada seja somente a apresentada por seu representante legal, Nelson Willians Fraton Rodrigues & Advogados Associados, desconsiderando qualquer outra;

3. O responsável solidário Angel Escudero Perez apresentou sua representação à Demarest Advogados, fls. 03397, e solicitou que qualquer outra seja desconsiderada, fls. 03426; e

4. Por fim, apesar de devidamente intimados, os responsáveis solidários Francisco Corrales Kindelan, Gilvan Righetti e Carlos Vera Y Dominguez não formalizaram suas representações, fls. 03441. Feitos esses esclarecimentos, passa-se a relatar a impugnação dos sujeitos passivos. II.a ISOLUX: Este sujeito passivo - contribuinte - foi intimada em 28/10/2017, fls. 02354, e apresentou sua impugnação, fls. 02419/02456, em 24/11/2017, fls. 02416.

- Impossibilidade de exigência de IRRF e multa de ofício qualificada: Defende que o IRRF em questão – o instituído pelo artigo 61 da Lei n.º 8981/95 – tem natureza jurídica de sanção e, por este motivo, seu lançamento não pode ser cumulado com o lançamento de multa de ofício – 75% ou qualificada, 150% -; ou mesmo cumulado com o reajustamento da base de cálculo de incidência, sobre a qual recairá a exigência, nos termos reclamados pelo § 3º do referido artigo 61. Aduz, também, que os juros lançados são descabidos em razão de que imputação do IRRF por si só já possui natureza de sanção isolada. Requer, assim, o cancelamento do crédito tributário do IRRF ou o cancelamento da multa qualificada imputada e dos juros.

- Incompatibilidade entre a responsabilização da PJ e de terceiros, pelo fundamento no art. 135, III, do CTN: Para a Impugnante, ao utilizar a responsabilização solidária com base no Art. 135, III, do CTN as pessoas físicas responsabilizadas deveriam sê-lo exclusivamente, não cabendo responsabilizar a Impugnante. Conseqüentemente, tendo em vista a impossibilidade de coexistência, em um mesmo processo administrativo, de lançamento do crédito tributário em face da pessoa jurídica e dos seus administradores, com fundamento no artigo 135, III, do CTN, requer-se o cancelamento integral dos autos de infração lavrados.

- Da improcedência das glosa de despesas: Aduz que as conclusões da fiscalização são equivocadas, motivo pelo qual deverão ser cancelados integralmente os autos de infração lavrados para a cobrança do IRPJ e da CSLL, restabelecendo os saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL. Para a Impugnante, as despesas glosadas são necessárias (otimizam o negócio), usuais e normais, portanto, os serviços contratados com as 4 empresas citadas pela fiscalização estão (i) relacionados ao exercício do seu objeto social descrito nas fls. 01/02 do TVF, (ii) com documentos fiscais, (iii) pagamentos comprovados e (iii) registrados na contabilidade da Impugnante, conforme reconhecido no TVF. Diante do exposto, requer-se o cancelamento da glosa de despesas realizadas.

- A contabilidade faz prova em favor da Impugnante: No mesmo sentido do argumento acima, afirma que a regular escrituração contábil de todos os pagamentos realizados as 4 empresas faz prova de sua correção, requerendo a declaração de improcedência das glosas de despesas realizada e o cancelamento dos autos de infração lavrados.

- IRRF: Pagamentos a beneficiários identificados e com causa: Inicia sua exposição alegando que a determinação expressa no artigo 61 da Lei nº 8.981/95 é no sentido de tributar os pagamentos sem causa, mas a fiscalização, conforme TVF, defendeu a tributação pelo IRRF sob a alegação de que os pagamentos realizados pela Impugnante careceriam de motivo lícito, não sendo permitida a confusão entre causa e motivo.

A licitude da causa possui relevância para análise acerca da validade dos negócios jurídicos.

Nesse sentido, uma vez percebido algum vício com relação à causa do negócio jurídico, ele será considerado sem efeitos. Do exposto se pode concluir, em síntese, que:

- 1) Para o Direito Tributário, a ilicitude com relação à causa do negócio jurídico possui o condão apenas de acarretar a glosa das despesas incorridas;
- 2) Existe a comprovação no TVF acerca da existência da causa e da identificação dos beneficiários dos pagamentos realizados pela Impugnante, razão pela qual se verifica que não há qualquer impedimento para a tributação das pessoas jurídicas que sofreram os acréscimos patrimoniais decorrentes dos pagamentos em exame; e
- 3) no presente caso existe a identificação dos beneficiários dos pagamentos e da sua causa, logo, conclui-se que não houve subsunção dos fatos à norma jurídica em referência. Diante do exposto, espera, em síntese, que a decisão declare a ausência de subsunção dos fatos à hipótese prevista no artigo 61, §1º, da Lei nº 8.981/95, ensejando o cancelamento de tal infração.

- Impossibilidade de cobrança do IRRF 35% e IRPJ e da CSLL em razão da glosa de despesas: Para subsidiar suas razões apresenta decisões administrativas sobre o tema. Defende seu ponto de vista, porque a partir da edição da Lei nº 9.249/95, art. 24, houve a opção pelo legislador de se tributar a pessoa jurídica de forma segregada, implicando na conclusão de que, se o rendimento foi nela tributado, não haveria mais a possibilidade de tributação de outras pessoas, jurídicas ou físicas, ainda que presumidamente beneficiárias dos rendimentos já tributados na fonte pagadora. Diante dos argumentos expostos, há impossibilidade de tributação do IRRF como decorrência de pagamento sem causa sobre as mesmas

bases de cálculo já tributadas pelo IRPJ e pela CSLL em razão da glosa de despesas, requerendo o cancelamento da autuação para a cobrança do IRRF, pois se trata de “bis in idem”. - Impossibilidade de imputação da multa isolada na indevida recomposição das estimativas mensais: Aduz, em síntese, que inaplicável a multa isolada e de ofício simultaneamente, devendo ser excluída a multa isolada, pelo Princípio da Consunção.

- Do aproveitamento dos prejuízos fiscais e das bases de cálculos negativas: Afirma a Impugnante que a fiscalização deveria intimá-la para verificar a existência de bases tributáveis do IRPJ e da CSLL passíveis de tributação relativas aos anos base de 2012 e 2013 e se porventura desejaria compensar os prejuízos fiscais e as bases de cálculos negativas da CSLL existentes em 31/12/2011, considerando que somente em relação ao ano calendário de 2011, a DIPJ de 2012/2011, informa um prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no valor de R\$ 74.150.931,18 (Anexo Controle da Parte B do Lalur/Lacs e DIPJ). Ressalta que na constituição desses créditos tributários foram ignorados os prejuízos fiscais e bases de cálculos negativas da CSLL acumulados em 31/12/2011 e requer a compensação dos mesmos com as infrações apuradas.

Destaca que no cálculo das multas isoladas descritas no Anexo 1 - Cálculo do IRPJ Mensal por Estimativa - Recomposição da Base de Cálculo e do IRPJ a Pagar e no Anexo 2 - Cálculo da CSLL— Mensal por Estimativa - Recomposição da Base de Cálculo e da CSLL— a Pagar a fiscalização utilizou de prejuízos fiscais e bases de cálculos negativas da CSLL existentes, com aplicação da trava dos 30% (coluna 4 dos citados Anexos 1 e 2).

Faz demonstrativos com recálculo das bases de cálculos apuradas pela fiscalização nos anos base de 2012 e 2013, considerando que no ano-base de 2014, não se apurou base tributável em razão de sua absorção pelo resultado negativo apurado no próprio ano. - Decadência, aplicação do art. 150 do CTN: Advoga pela aplicação do art. 150, §do CTN, o que atingiria créditos apurados em 2012.

- Impossibilidade de cobrança da multa qualificada: Defende que não se deve qualificar a multa, pois não ocorreu crime contra a ordem tributária, já que todos os registros foram efetivados, todos esclarecimentos foram devidamente prestados, não restou comprovada a ocorrência de dolo, caso tenha ocorrido ilícitos, os foram fora do âmbito tributário. Portanto, pelo exposto, em síntese, deve a decisão cancelar o lançamento correspondente à aplicação do percentual de 150% e extinguir a representação fiscal para fins penais apensada ao presente processo.

- Da vedação ao confisco: Defende que a Constituição Federal veda a utilização de tributo com efeito de confisco, motivo da retificação do presente lançamento, pelos motivos expostos, em síntese.

– Impossibilidade de exigência da multa qualificada no caso de dúvida – aplicação do artigo 112 do CTN: Caso esta turma Julgadora decida pela manutenção dos lançamentos que deram origem a esse processo, por meio de julgamento em que houver empate de votos, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração. Isso porque, a exigência de valores a título de penalidades não se coaduna com a dúvida, conforme artigo 112 do Código Tributário Nacional. Deste modo, caso reste inequívoca a presença da dúvida quanto à correção da autuação, requer-se que se reconheça, ao menos, que não será possível manter a exigência da multa qualificada exigida da Impugnante.

- Impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa: Em síntese, defende a Impugnante que nosso ordenamento não permite a cobrança de juros sobre a multa, motivo de se retificar o lançamento. Por fim, em síntese, solicita o acolhimento de sua defesa e a retificação das exações, conforme exposto acima.

II.b. ANGEL JAVIER CASASECA DE PRADA: Este sujeito passivo, responsável solidário, foi cientificado do lançamento em 12/12/2017, por edital, fls. 02375, e apresentou sua impugnação, fls. 02458/02485, em 24/11/2017.

- Nulidade: A impugnação inicia seus argumentos alegando nulidade, por falta de motivação sobre sua responsabilização. Para a impugnação, o TVF e o Termo de Responsabilidade Tributária não fazem menção aos motivos e fatos que acarretariam a responsabilização do Impugnante, já que a simples menção a dispositivo legal não demonstra fundamentação alguma. Ressalta que a própria fiscalização afirma que o Impugnante apenas teria participado de supostos ilícitos com relação às empresas CONSPEC e FAB TOL. Apresenta acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que, em seu entender, estão em sintonia com o que defende.

- Impugnação da Contribuinte: Reitera todas as razões expostas na impugnação da ISOLUX, requerendo que a impugnação apresentada pela ISOLUX seja parte integrante de sua defesa.

- Desconsideração de personalidade jurídica: Para a impugnação a fiscalização pretendeu, ainda que indiretamente, aplicar a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, pois o patrimônio da contribuinte deve ser separado de seus sócios e administradores.

- Inexistência de responsabilidade: Nesse ponto a impugnação afirma, em síntese, que ausente a demonstração da ocorrência de dolo, sendo as acusações fiscais meras presunções, que inexistiram atos praticados com infração à Lei, não ocorrendo sonegação, fraude ou conluio.

- Multa qualificada: Questiona a qualificação da multa, pois, em seu entender, não restou caracterizada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio por parte do Impugnante, terceiro responsabilizado.

- Pessoalidade da pena: Alega que mesmo que o crédito tributário em questão fosse devido e passível de ser exigido do Impugnante na qualidade de terceiro responsável, o que se alega apenas para argumentar, deve-se, ao menos, deve ser afastada a multa indevidamente imposta à Impugnante, pois nenhuma pena passará da pessoa do condenado, a contribuinte.

- Aplicação da multa em caso de dúvida: Sustenta que caso reste inequívoca a presença da dúvida quanto à correção da autuação, requer que se reconheça, ao menos, que não será possível manter a exigência da multa qualificada.

II.c HUGO ERNESTO SERAFINI: O sujeito passivo foi cientificado do lançamento em 31/10/2017, fls. 02392, e apresentou sua impugnação, fls. 02836/02881, em 29/11/2017.

- Argumentos da ISOLUX: Requer que os argumentos com relação ao mérito da cobrança que constem na Impugnação da contribuinte (ISOLUX) sejam parte integrante de sua defesa.

- Saída dos quadros da contribuinte: Quanto à sua responsabilidade, esclarece que deixou os quadros da empresa em 22/09/2011, conforme documento anexo.

Assim, não deve ser responsabilizado por atos que ocorreram na empresa após sua saída, já que os fatos geradores constantes dos autos ocorreram a partir de 2012. Os pagamentos que são objeto deste processo administrativo foram realizados quando o Impugnante já não fazia mais parte da Diretoria da empresa e os contratos, inclusive, tinham sido alterados por aditivos posteriores, assinados pelos novos integrantes da Diretoria (Documento 06).

- Abatimento de valores de IRRF: Em outro ponto o Impugnante alega que devem ser abatidos os valores retidos e recolhidos pela contribuinte de IRRF.

- Decadência: Devido a esses recolhimentos, deve ser aplicada a regra decadencial expressa no art. 150, do CTN.

- Descabimento de exação do IRRF: A exigência de IRRF, fundamentada no art. 61, da Lei 8.981/1995, é descabida, pois não foram comprovadas as hipóteses para tanto (beneficiário foi identificado e havia causa).

- Multa qualificada: A multa qualificada aplicada é descabida, pois:

i) Os autos de infração foram lavrados com base na escrituração contábil da ISOLUX;

ii) Todos os contratos, notas fiscais e comprovantes de pagamento dos serviços foram imediatamente apresentados ao Sr. Agente Fiscal;

iii) Ausência de tentativa de embarço à fiscalização;

iv) ausência de comprovação de prática de ato doloso pelo ora Impugnante. O Impugnante apresenta jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que, em seu entender, estariam ao encontro de suas alegações. Além do mais, a multa qualificada tem caráter confiscatório. Requer, por fim, a admissibilidade e a decretação de improcedência da autuação.

II.d ANGEL ESCUDERO PEREZ:

Este sujeito passivo, responsável solidário, foi cientificado do lançamento em 12/12/2017, fls. 02375, e apresentou sua impugnação, fls. 03014/03073, em 28/12/2017.

- Admissibilidade: Aduz que é legítima parte para impugnar o lançamento e que sua impugnação pé tempestiva.

- Concomitância de multas: Defende ser inaplicável, de forma concomitante, a multa isolada e a multa qualificada, conforme sumula 105 do CARF.

- Responsabilização, nulidade: Alega que sem qualquer fundamento a autoridade fiscal o incluiu como responsável solidário. Informa que nunca foi intimado para responder sobre qualquer ato que tenha praticado na fiscalizada, demonstrando nulidade na autuação.

- Da ilegitimidade passiva: Alega que não há fundamentação legal para sua responsabilização, nem mesmo a demonstração prática de ilícito ou de alguma ação dolosa de sua parte. Aduz que a simples alegação do Relatório Fiscal de que o Impugnante teria exercido poder de gerência durante o período fiscalizado não é suficiente, por si só, para atribuir responsabilidade solidária pessoal ao Impugnante. Em outras palavras, eventual gerência, desprovida de qualquer outro elemento comprobatório, não possibilita a imputação da responsabilidade tributária prevista no artigo 135, III, do CTN. Defende que cabe ao Fisco

demonstrar a infração à lei e a intenção de não pagamento de tributos, sob pena de ser afastada a responsabilidade solidária em questão.

- Da nulidade por ausência de limitação quanto à responsabilidade solidária: Destaca, neste ponto, que o próprio relatório fiscal o relaciona à assinatura de apenas dois contratos, com as empresas Gávia e RT Serviços, restando claro que a responsabilidade solidária não pode subsistir com relação a outros nove contratos

- Da impossibilidade de responsabilização solidária por obrigação exclusiva da fonte pagadora (IRRF):

Ressalta que não poderia ser responsabilizado pelo IRRF exigido relativamente às empresas Gávia e RT Serviços, pois esse tributo incide exclusivamente na fonte, sendo devido exclusivamente pela fonte pagadora. Há decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em consonância com o que defende.

- Cancelamento da glosa de despesas devido a efetividade dos serviços prestados pelas empresas Gávia e RT Serviços:

Aduz que os documentos fornecidos pela contribuinte comprovam a efetividade dos serviços prestados pelas empresas Gávia e RT e que caso não se entenda dessa maneira diligências devem ser realizadas na Gávia e na RT para essa verificação. - Impossibilidade da cobrança de IRRF por ausência de base legal:

Ressalta que a empresa Gávia não foi incluída na lista de empresas cujos rendimentos deveriam se sujeitar à aplicação do IRRF, conforme relato da fiscalização, não havendo alegação fiscal alguma de que tais pagamentos foram irregulares, sendo indevida sua inclusão. Destaca, novamente, que houve a prestação dos serviços pelas empresas indicadas, sendo a causa irrelevante, e as beneficiárias estão indicadas pela fiscalização.

Além do mais, não importa para a questão tributária se a causa foi lícita ou ilícita. Soma o argumento de que demonstrados os beneficiários do pagamento (empresas que tiveram um acréscimo patrimonial), cabe à fiscalização cobrar o imposto de renda de tais empresas, sob pena de enriquecimento ilícito do Erário (por cobrar duas vezes o mesmo imposto sobre tal valor) e/ou deslocamento indevido da exigência de tal cobrança para a atuada.

- Impossibilidade de cobrança concomitante de glosa de despesas com IRRF: Destaca que não pode haver a cobrança concomitante de IRPJ, devido a glosa de despesas, com IRRF, sob pena de bis in idem, além de manifesto efeito confiscatório, pois o IRRF é exigido sobre base reajustada.

- Reajustamento da base de cálculo do IRRF: Afirma que como já houve a retenção do IRRF quando dos pagamentos, impossível haver reajustamento da base de cálculo, como feito pela fiscalização, pois caso mantida a autuação os valores de IRRF já pagos pela atuada deverão ser descontados do novo IRRF a ser calculado em base não reajustada.

- Multa qualificada: Defende que a multa qualificada não pode ser aplicada, devido à ausência de comprovação de qualquer prática dolosa por parte da contribuinte e muito menos por sua parte. Soma-se ao fato da multa ser nitidamente confiscatória.

- IRRF e multas, inaplicabilidade: Advoga que o IRRF exigido tem nítido caráter de penalidade, na forma como instituído pela Lei nº 8.981/95 e expressamente

declarado pela fiscalização em seu relatório - o que acarreta a impossibilidade da incidência de qualquer multa sobre o valor de IRRF, sob pena de bis in idem.

- Concomitância de multas: Alega que as multas isoladas sobre supostas estimativas de IRPJ e CSLL devem ser canceladas, devido a concomitância com a multa de ofício, e em vista da Súmula nº 105 do CARF, sob pena de bis in idem. - Juros sobre multas:

Por fim, termina sua defesa, afirmando que por ausência de amparo legal os juros sobre as multas devem ser cancelados. Os autos foram enviados para esta Delegacia, para análise e decisão.

É o Relatório.

Nada obstante, o acórdão recorrido julgou parcialmente procedente as petições impugnatórias, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. REGRA APLICÁVEL

Não havendo pagamento espontâneo concernente à espécie tributária objeto da autuação, ou quando restar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial segue a regra de contagem do art. 173, inciso I, do CTN.

ANÁLISE SOBRE CONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

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

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PADRÃO. CONCOMITÂNCIA.

À autoridade administrativa não é dada opção de não aplicar as leis vigentes. Ademais, as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Não há coincidência de motivação entre as penalidades, sendo distintas tanto as suas causas, quanto os seus fundamentos legais.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE ADMINISTRADORES.

INFRAÇÃO À LEI. PROVA. COMPROVAÇÃO.

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

SELIC. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa SELIC, motivo da improcedência de argumento do impugnante.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

DESPESAS. CUSTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA.

Para a dedutibilidade de custos e/ou despesas referentes a serviços prestados por terceiros, não é suficiente a simples apresentação de nota fiscal. É necessária a prova da efetiva prestação dos serviços.

Não comprovada a efetividade da prestação dos serviços, os valores correspondentes não são dedutíveis para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, justificando a sua glosa.

PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO.

Comprovado que a pessoa jurídica, optante pelo lucro real, possui saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL de períodos anteriores, legítima a compensação destes saldos na base de cálculo dos lançamentos, na forma definida pela Lei nº 9.065/95, mediante manifestação do sujeito passivo neste sentido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de lançamentos reflexos realizados com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do IRPJ constitui prejulgado na decisão dos lançamentos decorrentes relativos à CSLL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

IRRF E MULTA DE OFÍCIO. NATUREZAS JURÍDICAS DISTINTAS. AUSÊNCIA DE CUMULAÇÃO DE COBRANÇA.

Em se tratando de naturezas jurídicas distintas, não há que se falar em cumulação entre o Imposto sobre a renda retido na Fonte, tributo cobrado do substituto tributário, e a multa de ofício. IRRF.

PRESSUPOSTOS DO ART. 61 DA LEI N° 8.981/95 PARA COBRANÇA.

Comprovado pelo Fisco o pagamento sem causa, sobre este incide a norma prevista no art. 61, da Lei n° 8.981, de 1995, para cobrança do IRRF.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

E ainda, o acórdão restou o seguinte dispositivo:

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos:

1. Não conhecer das impugnações tidas como apresentadas por FRANCISCO CORRALES KINDELAN, GILVAN RIGHETTI E CARLOS VERA Y DOMINGUEZ, declarando definitivamente constituído o crédito em relação a esses sujeitos passivos, devido a revelia;

2. Julgar parcialmente procedente a impugnação apresentada por ISOLUX PROJETOS E INSTALAÇÕES LTDA, a fim de reconhecer o direito à compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, nos anos de 2012 e 2013, observada a limitação legal de trinta por cento, de que tratam os arts. 15 e 16, da Lei 9.065/1995; e

3. Julgar improcedentes as impugnações apresentadas pelos sujeitos passivos, responsáveis solidários, ANGEL JAVIER CASASECA DE PRADA, HUGO ERNESTO SERAFINI E ANGEL ESCUDERO PEREZ, mantendo as responsabilizações solidárias quanto ao crédito tributário mantido.

Dê-se ciência a todos os sujeitos passivos - contribuinte e responsáveis solidários (Isolux Projetos e Instalações Ltda; Francisco Corrales Kindelan; Angel Javier Casaseca de Prada; Hugo Ernesto Serafini; Carlos Vera Y Dominguez; Gilvan Righetti; Angel Escudero Perez) - e intime-os para pagamento do crédito mantido, no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em igual prazo, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002.

Submeta-se à apreciação do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, por força de recurso necessário. A exoneração do crédito procedida por este acórdão só será definitiva após o julgamento em segunda instância.

Ato contínuo, o recurso voluntário do contribuinte ISOLUX PROJETOS E INSTALAÇÕES LTDA foi protocolado em 31/01/2019 (efls.3532) às efls. 3534/3571, em que seus principais fundamentos e pedido foram assim sumarizados: II – PRELIMINARMENTE II.1 – Incompatibilidade Entre a Tributação da Pessoa Jurídica Como Devedora Principal e, Concomitantemente, a Responsabilização de Terceiros com Fundamento no Artigo 135, III, do CTN – Erro na Identificação do Sujeito Passivo e Impossibilidade de Correção pelo Julgador Administrativo III – DO DIREITO III.1 - Da Improcedência da Glosa de Despesas Ocorrida nos Presentes Autos. III.2 – A Contabilidade Faz Prova em Favor da Recorrente. III.3 – Ausência de Subsunção dos Fatos Analisados à Hipótese

Prevista no Artigo 61, §1º, da Lei nº 8.981/95 – Pagamentos Realizados a Beneficiários Identificados e Com Causa Determinada. III.4 – Impossibilidade de Cobrança do IRRF à Alíquota de 35% Simultaneamente com a Tributação do IRPJ e da CSLL em Razão da Glosa de Despesas. III.5 – Da impossibilidade de aplicação da multa isolada na indevida recomposição das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL. III.6 – Da Decadência, nos Termos do Artigo 150 §4º do CTN, do IRRF Cobrado. III.7 – Da Impossibilidade de Cobrança da Multa Qualificada no Presente Caso. III.7.1 – Inocorrência de Crime Contra à Ordem Tributária e de Qualquer Hipótese Ensejadora da Multa Qualificada. III.8 – Da Natureza Punitiva do IRRF Cobrado e a Impossibilidade de Cumulação Com a Multa Qualificada – Ocorrência de “Bis in Idem”. III.9 - Ad Argumentandum - Da Vedação ao Confisco. III.10 - Da Impossibilidade de Exigência da Multa Qualificada no Caso de Dúvida – Aplicação do Artigo 112 do CTN . III.11 – Impossibilidade de Cobrança de Juros Sobre a Multa.

Os demais responsáveis solidários também foram citados à época e apresentaram recursos voluntários repisando e renovando os argumentos expostos em suas respectivas impugnações.

Houve notícia da justiça federal a respeito de liminar concedida em sede de mandado de segurança, às efls.3712.

Nesse aspecto, houve a necessidade de retificação do Acórdão em face de liminar concedida judicialmente, afastando a revelia de FRANCISCO CORRALES KINDELAN, GILVAN RIGHETTI e CARLOS VERA Y DOMINGUEZ, motivo pelo qual foi prolatado novo acórdão, com a seguinte justificativa:

Retornaram os presentes autos a esta Turma de Julgamento em face de decisão judicial. fls. 03712 a 03717, com a seguinte determinação: Trata-se de mandado de segurança impetrado por FRANCISCO CORRALES KINDELAN, GILVAN RIGHETTI e CARLOS VERA Y DOMINGUEZ em face do D. DELEGADO DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE ADMINISTRACAO TRIBUTARIA DE SÃO PAULO, objetivando, em caráter liminar, a suspensão dos atos administrativos do PA nº 10830.727708/2017-49, bem como a suspensão da exigibilidade do crédito tributário lançado em seu desfavor no referido processo administrativo. ... É o relatório. Decido. A concessão de medida liminar cm mandado de segurança depende da presença, concomitantemente, dos requisitos do artigo 7º, inciso III, da Lei nº. 12.016, de 7/8/2009, a saber: a) a relevância do fundamento invocado pela parte impetrante ("fitmus boni iuris"); e b) o perigo de ineficácia da medida ("periculum in mora"). Com efeito, no caso concreto vislumbra-se, de plano, a presença simultânea dos requisitos supramencionados. Em suas informações (id. 14822923), a digna autoridade impetrada noticiou que: "Assiste razão aos impetrantes. Com efeito, conforme laboriosa e detalhada pesquisa interna efetuada pelos servidores do CAC Santo Amaro, os documentos, apesar de terem sido protocolizados, não foram encontrados, concluindo-se que foram extraviados. Destacamos que os documentos poderão ser reapresentados na supracitada unidade a fim de serem juntados ao Processo Administrativo 10830.727708/2017-49. Pugnamos, portanto, por provimento que conceda a segurança pretendida."

Pois bem. Pelo exposto, CONCEDO PARCIALMENTE A LIMINAR para afastar a revelia decretada em face dos impetrantes, nos autos do Processo Administrativo nº 10830.727708/2017-49, devolvendo-lhes o prazo para regularização de suas impugnações em sede administrativa, tendo em vista o extravio - pela

Administração Pública - dos documentos protocolizados, que deverão ser apreciados em observância aos princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal.

Este Colegiado, em sessão de 05 de outubro de 2018, por meio do Acórdão 03-82.021, proferiu a seguinte decisão: " Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos:

1.Não conhecer das impugnações tidas como apresentadas por FRANCISCO CORRALES KINDELAN, GILVAN RIGHETTI E CARLOS VERA Y DOMINGUEZ, declarando definitivamente constituído o crédito em relação a esses sujeitos passivos, devido a revelia;

2.Julgar parcialmente procedente a impugnação apresentada por ISOLUX PROJETOS E INSTALAÇÕES LTDA, a fim de reconhecer o direito à compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, nos anos de 2012 e 2013, observada a limitação legal de trinta por cento, de que tratam os arts. 15 e 16, da Lei 9.065/1995; e

3.Julgar improcedentes as impugnações apresentadas pelos sujeitos passivos, responsáveis solidários, ANGEL JAVIER CASASECA DE PRADA, HUGO ERNESTO SERAFINI E ANGEL ESCUDERO PEREZ, mantendo as responsabilizações solidárias quanto ao crédito tributário mantido." Ocorre que a referida decisão judicial determinou que se afaste a revelia decretada na decisão, contra os responsáveis solidários citados no item 01. Para esclarecimento, essa revelia foi decretada, pela decisão a quo, devido à ausência de documentos que comprovassem a representação legal da empresa que assinou impugnações em nome dos responsáveis solidários em questão. Pois bem, sendo assim, obedecendo a decisão judicial, analisaremos as impugnações dos três responsáveis solidários (Angel Javier Casaseca de Prada, Hugo Ernesto Serafini e Angel Escudero Perez).

Nada obstante, o acórdão manteve o racional já exposto na ementa do acórdão anterior, conforme nova ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2012, 2013, 2014

DECISÃO JUDICIAL. ANÁLISE DE IMPUGNAÇÃO. CUMPRIMENTO.

Devido decisão judicial ter afastado a revelia decretada em face de responsáveis solidários e como suas representações foram devidamente formalizadas após a decisão as impugnações apresentadas devem ser conhecidas, apreciadas e decididas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. REGRA APLICÁVEL

Não havendo pagamento espontâneo concernente à espécie tributária objeto da autuação, ou quando restar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial segue a regra de contagem do art. 173, inciso I, do CTN.

ANÁLISE SOBRE CONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

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

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PADRÃO. CONCOMITÂNCIA.

À autoridade administrativa não é dada opção de não aplicar as leis vigentes. Ademais, as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Não há coincidência de motivação entre as penalidades, sendo distintas tanto as suas causas, quanto os seus fundamentos legais.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO À LEI. PROVA. COMPROVAÇÃO.

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

SELIC. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa SELIC, motivo da improcedência de argumento do impugnante.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

DESPESAS. CUSTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA.

Para a dedutibilidade de custos e/ou despesas referentes a serviços prestados por terceiros, não é suficiente a simples apresentação de nota fiscal. É necessária a prova da efetiva prestação dos serviços. Não comprovada a efetividade da prestação dos serviços, os valores correspondentes não são dedutíveis para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, justificando a sua glosa.

PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO.

Comprovado que a pessoa jurídica, optante pelo lucro real, possui saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL de períodos anteriores, legítima a compensação destes saldos na base de cálculo dos lançamentos, na forma definida pela Lei nº 9.065/95, mediante manifestação do sujeito passivo neste sentido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014 LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de lançamentos reflexos realizados com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do IRPJ constitui prejudgado na decisão dos lançamentos decorrentes relativos à CSLL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

IRRF E MULTA DE OFÍCIO. NATUREZAS JURÍDICAS DISTINTAS. AUSÊNCIA DE CUMULAÇÃO DE COBRANÇA.

Em se tratando de naturezas jurídicas distintas, não há que se falar em cumulação entre o Imposto sobre a renda retido na Fonte, tributo cobrado do substituto tributário, e a multa de ofício.

IRRF. PRESSUPOSTOS DO ART. 61 DA LEI Nº 8.981/95 PARA COBRANÇA.

Comprovado pelo Fisco o pagamento sem causa, sobre este incide a norma prevista no art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995, para cobrança do IRRF.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Observe-se que foi também prolatado novo dispositivo, conforme abaixo:

Acórdão Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos:

1. Julgar parcialmente procedente as impugnações apresentadas por FRANCISCO CORRALES KINDELAN, GILVAN RIGHETTI e CARLOS VERA Y DOMINGUEZ, a fim de reconhecer - tão somente - o direito da contribuinte ISOLUX PROJETOS E INSTALAÇÕES LTDA à compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, nos anos de 2012 e 2013, observada a limitação legal de trinta por cento, de que tratam os arts. 15 e 16, da Lei 9.065/1995, mantendo-os no pólo passivo da obrigação, como responsáveis solidários quanto ao crédito tributário mantido; e

2. Ratificar o já decidido no acórdão 03-82.021, de 05/10/1988, no que se refere à contribuinte ISOLUX Projetos e Instalações Ltda e aos responsáveis solidários Angel Javier Casaseca de Prada, Hugo Ernesto Serafini e Angel Escudero Perez. Dê-se ciência aos sujeitos passivos responsáveis solidários - Francisco Corrales Kindelan, Carlos Vera Y Dominguez e Gilvan Righetti - e intime-os para pagamento do crédito mantido, no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em igual prazo, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002.

Submeta-se à apreciação do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, por força de recurso necessário. A exoneração do crédito procedida por este acórdão só será definitiva após o julgamento em segunda instância.

Dê-se ciência à contribuinte ISOLUX Projetos e Instalações Ltda e aos responsáveis solidários Angel Javier Casaseca de Prada, Hugo Ernesto Serafini e Angel Escudero Perez.

Do acórdão recorrido foram cientificados: ISOLUX PROJETOS E INSTALAÇÕES LTDA -às efls. 4030, via citação eletrônica em 09/05/2019, e dos responsáveis ANGEL JAVIER CASASECA DE PRADA (efls.4037, em 14/05/2019, via citação por edital), CARLOS VERA Y DOMINGUES, em 14/05/2019, às efls.4038, ANGEL ESCUDERO PEREZ, citado por AR às efls. 4036, em 03/06/2019, GILVAN RIGHETTI, às efls.4039 em 14/05/2019, HUGO ERNESTO SERAFIM (efls.3368) em 08/06/2019, FRANCISCO CORRALES KINDELAN (efls. 4033, via citação por edital em 03/06/2019).

No mesmo passo os recursos voluntários dos responsáveis ANGEL ESCUDERO PEREZ, em 10/06/2019 (efl.4203), com recurso voluntário às efls. 4204/4248, CARLOS VERA Y DOMINGUES (com recurso voluntário protocolado em 28/05/2019, efls.4044, às efls. 4045/4070), GILVAN RIGHETTI, em 28/05/2019 – efls.4100 (com recurso voluntário em às efls. 4101/4126), FRANCISCO CORRALES KINDELAN (com recurso voluntário em 27/05/2019 – efl.4128, às efls.4129/4155). Nesse aspecto, repisando os fundamentos já apostos em sede impugnatória, as petições recursais dos responsáveis solidários acima mencionados apresentam similar estrutura, inclusive com harmonia entre os argumentos.

A título exemplificativo, no recurso voluntário de Angel Escudero Perez constam os seguintes fundamentos recursais, abaixo sumarizados: 1 - Dos FATOS II - Do DIREITO 11.1 CABIMENTO DO PRESENTE RECURSO VOLUNTÁRIO 11.2 TEMPESTIVIDADE: DA INTIMAÇÃO POR EDITAL DO RECORRENTE E DA SUA CONDIÇÃO DE NÃO RESIDENTE FISCAL NO BRASIL 11.3 PRELIMINAR: NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO QUANTO À RESPONSABILIZAÇÃO DO RECORRENTE POR CERCEAMENTO DO SEU DIREITO DE DEFESA 11.4 ILEGITIMIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA DO RECORRENTE 11.4.1 Da não comprovação de infração à legislação e da consequente nulidade do auto de infração por ausência de motivação quanto à atribuição de responsabilidade solidária ao Recorrente 11.4.2 Da nulidade do auto de infração por ausência de limitação quanto à atribuição de responsabilidade solidária 11.3.4 Da impossibilidade de responsabilização solidária por obrigação exclusiva da fonte pagadora (IRRF) 11.5 IRPJ E CSLL - CANCELAMENTO DA GLOSA DE DESPESAS EM RAZÃO DA EFETIVIDADE DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELAS EMPRESAS GÁVIA E RT SERVIÇOS 11.6 IRRF - IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA POR AUSÊNCIA DE BASE LEGAL 11.6.1 Impossibilidade de cobrança do IRRF com relação à empresa GÁVIA 11.6.2 Identificação do beneficiário e da causa do pagamento 11.6.3 Contribuintes do IR: Gávia e RT Serviços 11.6.4 Inaplicabilidade da Glosa das Despesas em Concomitância com o Lançamento de IRRF à Alíquota de 35% 11.6.5 IRRF - Reajustamento da Base de Cálculo gera Efeito Confiscatório 11.6.6 Impossibilidade de reajustamento da base de cálculo e do imperioso desconto do IRRF já Pago em Caso de Manutenção do Lançamento de IRRF 11.7 MULTAS E JUROS APLICADOS NO PRESENTE PROCESSO 11.7.1 Inaplicabilidade da Multa Qualificada 11.7.2 Da inaplicabilidade de qualquer multa sobre o IRRF 11.7.3 Inaplicabilidade da Multa sobre as Estimativas Mensais de IRPJ e CSLL: Aplicação Mandatária da Súmula CARF n 2 105 11.7.4 Inaplicabilidade de Juros Sobre as Multas de Ofício e Isolada 111 — CONCLUSÃO-RESUMO E PEDIDO.

As demais petições recursais compartilham das mesmas matérias de direito, harmonizando-se em suas argumentações.

Além disso, **não se identificou recurso voluntário protocolado pela ISOLUX PROJETOS E INSTALAÇÕES LTDA, Hugo Ernesto Serafini e Angel Javier Casaseca De Prada, mesmo**

devidamente intimados, após a nova decisão recorrida, mas tão somente dos responsáveis solidários já mencionados acima.

Após, houve novo pedido às efls. 4255/4256 para suspensão de exigibilidade do débito tributário.

Por fim, os recursos voluntários, bem como a remessa de ofício, foram encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator.

Os recursos voluntários são tempestivos e deles conheço.

Conforme relatado, trata-se de processo administrativo decorrente de autos de infração lavrados para a exigência de crédito tributário de **(i)** Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”); **(ii)** da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”); e do **(iii)** Imposto de Renda Retido na Fonte (“IRRF”), relacionados aos anos-base de 2012, 2013 e 2014, cumulados com multa de ofício qualificada e multa exigida isoladamente, decorrentes das seguintes acusações fiscais: **(i)** glosa de despesas consideradas indedutíveis da apuração do IRPJ e da CSLL, bem como **(ii)** a tributação do IRRF com fundamento no artigo 674 do RIR/99, correspondente ao artigo 61 da Lei nº 8.981/95, referente aos serviços contratados com as empresas “CONSPEC”, “FAB TOL”, “PEREIRA PIMENTA”, “AURIFLAMA”, “BUFFARA B. C. ADV”, “ENGESUPRE”, “TOL CONSULTORIA”, “BUFFARA B. M. J. ADV. e “RT SERVIÇOS”.

A Recorrente alega preliminarmente a incompatibilidade entre a tributação da pessoa jurídica como devedora principal e, concomitantemente, a responsabilização de terceiros com fundamento no artigo 135, III, do CTN.

Contudo, sem razão, conforme se extrai da Súmula CARF n. 130:

Súmula CARF nº 130

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2019

A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária.

Assim, afasto a referida alegação.

Mérito

Da glosa de despesas

No **mérito**, inicialmente alega a improcedência da glosa das despesas.

Nesse contexto, **no intuito de investigar a noção de despesa para fins dedutíveis**, vale trazer algumas delimitações doutrinárias.

José Bulhões Pedreira definiu a despesas como “(...) mutação patrimonial que importa redução do patrimônio líquido sem ter por contrapartida a aquisição de direito ou aumento de valor de direito existente”¹². E complementa: “(...) são operacionais as despesas, não computadas nos custos, relacionadas com as atividades principais e acessórias que constituem o objeto da pessoa jurídica e com a manutenção das fontes produtoras de rendimentos (...)”, à luz da Lei 4506/1964, artigo 77 do RIR/75 e art.11 do Decreto-Lei 1598 de 1977, à época.

Em semelhante caminho, Ricardo Mariz de Oliveira, ao tratar da definição de despesas para fins tributários assumiu como pressuposto sua distinção frente ao custos, para quem a distinção entre essas seria estabelecida a partir do “(...) emprego dos recursos despendidos ou a serem despendidos pela pessoa jurídica, estejam esses recursos no seu ativo ou decorram de dívidas que ela contraria par poder fazer aquele emprego”³.

Para Edmar Oliveira Andrade Filho, do ponto de vista contábil e fiscal, “despesa é uma espécie de mutação patrimonial diminutiva”. Ainda, prossegue Andrade Filho informando que, nos termos da alínea “a” do parágrafo 2º do art. 6º do Decreto-Lei n. 1598 de 1977⁴, as

¹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões de. Imposto sobre a Renda. Pessoas Jurídicas. Volume I. Rio de Janeiro: JUSTEC-Editora Ltda, 1979, p. 196-197. Essa lição também foi lembrada por Ricardo Mariz de Oliveira: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 829.

² “Essa característica é que a distingue do custo de aquisição ou produção, que também é mutação patrimonial que importa redução do patrimônio líquido mas tem por contrapartida acréscimo de valores ativos. Por isso o custo é – diferentemente da despesa – aplicação de capital financeiro”. Ainda, oferece classificação de despesas: “As despesas operacionais são usualmente referidas como gerais, estruturais, indiretas ou fixas, porque na sua maioria independem do volume de negócios realizados pela pessoa jurídica, ou ao menos não são diretamente proporcionais ao volume de negócios. As despesas de vendas podem ser diretamente proporcionais às vendas, mas não são custos porque não tem por contrapartida aumento do valor do ativo, já que ocorreram no momento em que os bens são vendidos. Outras despesas operacionais usuais são os honorários dos administradores, as despesas gerais com a administração central e os estabelecimentos que não se destinam à produção dos bens e ou serviços vendidos, os encargos dos bens do ativo permanente utilizados pela administração e outras semelhantes, que não decorrem diretamente da compra de mercadorias nem da produção”. PEDREIRA, José Luiz Bulhões de. Imposto sobre a Renda. Pessoas Jurídicas. Volume I. 1979. Op.cit., p. 196-197

³ “Assim, quando ela emprega recursos do seu ativo, ou incorre em dívidas, para aquisição de um bem ou direito de qualquer natureza, na verdade não está tendo despesa (nem prejuízo, nem perda), pois está investindo para ter a propriedade do referido bem ou sua titularidade, ou, em outras palavras, está trocando um bem ou direito já existente no seu ativo, ou os recursos de uma “dívida”, para fazer a aquisição. Neste caso, ela tem um custo, correspondente ao montante que empregou, ou à dívida que contraiu, para a obtenção do bem. Estamos falando em aquisição de um bem ou direito de qualquer natureza para referência de alguma relação jurídica atributiva de direito a uma das partes, e sem esquecer a noção, vista deste o Capítulo I, de que o patrimônio é uma universalidade jurídica formada por relações jurídicas que atribuem, ao seu titular, direitos e obrigação com conteúdo econômico. Assim, em última análise, toda aquisição é aquisição de um direito sobre um objeto material ou imaterial. Ao contrário, quando a pessoa jurídica emprega recursos ou incorre em dívida para pagar um encargo que não representa algo que ainda remanesça no seu ativo, portanto, algo que já tenha sido usado ou consumido, ela tem uma perda. Neste caso, ela tem uma despesa, correspondente àquele valor empregado ou contraído como dívida”. (...) A estrita observância desta distinção é de capital importância, pois um gasto que deveria ser debitado ao ativo, por representar inversão na aquisição de um bem ou direito, se for debitado à despesa acarretará uma indevida redução do lucro real, além de distorcer o lucro líquido e o balanço patrimonial”. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 828-829.

⁴ Decreto-Lei 1598/1977: “Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

mutações patrimoniais diminutivas podem assumir o caráter de custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido⁵. E para fins tributários:

Para fins tributários (IRPJ e CSLL, em algumas circunstâncias), as despesas são dedutíveis ou não, de acordo com diversos critérios legais de caráter formal, material e temporal. Além da observância desses critérios, o que habilita um gasto a ser dedutível é a sua existência e certeza, que são fatores importantes para a correta aplicação do regime de competência.

A Legislação Tributária também estabeleceu distinções entre custos e despesas, conforme pode ser observado no próprio artigo 47 da Lei 4506 de 1964:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real: (...)."

⁵ "Na prática, todas essas espécies de mutações patrimoniais são tratadas como "despesas" ou "custo" enquanto eventuais perdas derivadas de bens de uso contínuo (ativo imobilizado ou investimentos) são qualificadas como "perdas de capital", que, na legislação tributária, têm caráter não operacional". A palavra "despesa" é utilizada, de um modo geral, como sinônimo de "gasto", e, nesse sentido, representa o valor pago ou empenhado na aquisição de bens não vinculados ao processo de produção de mercadorias, produtos e serviços destinados à venda. Logo, deste ponto de vista, o conceito de despesa é primeiramente determinado por um processo de exclusão; ou seja, despesa é toda espécie de gasto não computável entre os custos de produção. Outro elemento que deve ser considerado em cada caso é a caracterização do gasto como aplicação de capital; despesa é elemento do resultado, enquanto aplicação de capital é ativo. Em regra, a ideia subjacente ao conceito de despesa (tomada a palavra na acepção de "gasto") é a de retribuição, de modo que uma cifra qualificada como despesa representa sempre um benefício adquirido, e que pode ser fruído imediatamente ou não. Ocorre que a palavra "despesa" tem outras significações, e, portanto, o seu conceito não se resume à ideia de gasto. Há casos em que há dispêndio sem contrapartida para a pessoa jurídica: assim, por exemplo, é considerado como despesa o valor pago a título de multa por infração à legislação de trânsito, e que, na prática, trouxe um malefício para a entidade. O valor despendido no pagamento dessa multa representa, e de fato e de direito, uma perda patrimonial da mesma natureza daquela que ocorre em caso de indenização por ato ilícito e que é paga a alguém que foi lesado pela pessoa jurídica ou por alguém a ela vinculado. Esse tipo de perda, todavia, difere daquela que decorre da diminuição da substância econômica de ativos em virtude de obsolescência ou de oscilações de preços, cujos valores são também qualificados como "despesa". Ademais, despesa significa também o registro contábil de ajuste patrimonial para equalização, como ocorre nos casos em que o valor de certos ativos é diminuído para refletir as diferenças decorrentes do valor do dinheiro no tempo: tal é o caso do denominado "ajuste a valor presente" e dos registros para refletir acréscimos de passivos ou decréscimos de ativos em virtude de índices de inflação ou flutuação do valor de moedas estrangeiras". FILHO, Edmar Oliveira de Andrade. Imposto de Renda das Empresas. 13 Edição. São Paulo: Atlas – GEN, 2018, p. 211-212.

§ 3º Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

§ 4º No caso de empresa individual, a administração do imposto poderá impugnar as despesas pessoais do titular da empresa que não forem expressamente previstas na lei como deduções admitidas se esse não puder provar a relação da despesa com a atividade da empresa.

§ 5º Os pagamentos de qualquer natureza a titular, sócio ou dirigente da empresa, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela administração do imposto, se o contribuinte não provar:

a) no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços;

b) no caso de outros rendimentos ou pagamentos, a origem e a efetividade da operação ou transação.

§ 6º Poderão ainda ser deduzidas como despesas operacionais as perdas extraordinárias de bens objeto da inversão, quando decorrerem de condições excepcionais de obsolescência de casos fortuitos ou de força maior, cujos riscos não estejam cobertos por seguros, desde que não compensadas por indenizações de terceiros.

Esse dispositivo legal também foi absorvido pelo próprio RIR/99 (Decreto-Lei 3000/99), no artigo 299⁶.

Assim, considerando o contexto legislativo acima mencionado, pode-se concluir que, em grande medida, o art. 311 do Decreto n. 9580 de 2018 praticamente repetiu o disposto já estabelecido em regulamentos anteriores e substanciado no mesmo diploma legal⁷. Da mesma

⁶ Decreto 3000/99: 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](#)).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

⁷ “Despesas necessárias

Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, caput](#)).

§ 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](#)).

forma, pode-se dizer que as discussões envolvendo os requisitos ou critérios (e limites) para a dedutibilidade das despesas operacionais mantiveram-se e atualizaram-se, mas sempre se centrando nas dificuldades de delimitação desses critérios em casos concretos.

Para Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso H. Higuchi, as despesas operacionais necessárias são aquelas nas condições previstas no supracitado dispositivo, isto é, “ (...) necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas. As despesas necessárias, ainda de acordo com a legislação fiscal, “são as despesas pagas ou incorridas e que sejam usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa”⁸.

Na mesma linha, a partir dos dispositivos normativos acima mencionados, Edmar Oliveira Andrade Filho também considera que as despesas dedutíveis são aquelas que possam ser qualificadas como operacionais e que sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Não por acaso, o próprio parágrafo 1º, dispõe que são necessárias todas as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, ao passo que o parágrafo 2º, destaca que são despesas operacionais admitidas para fins da norma aquelas que são usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades empresariais⁹. É claro que, na prática, passou-se a diferentes discussões acerca dos limites ao poder de legislar para aceitar ou negar determinadas deduções a despesas¹⁰⁻¹¹⁻¹².

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, independentemente da designação que tiverem”.

⁸ “A definição de que despesas necessárias são as usuais e normais no tipo de transações, operacionais ou atividades da empresa, é muito importante para delimitar as despesas dedutíveis das indedutíveis. A usualidade ou normalidade da despesa, no entanto, não pode ser interpretada com todo o rigor do texto da lei quando a despesa não usual ou normal servir para promover a venda da mercadoria ou produto”. “(...) O PN n. 32/81 definiu o conceito de despesa necessária dizendo que o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. Despesa normal, diz o Parecer, é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio”. HIGUCHI, Hiromi; Fábio Hiroshi Higuchi; HIGUCHI, Celso H. Imposto de Renda das Empresas. Interpretação e Prática. 25 Edição. São Paulo: Atlas, 2000, p. 168 e ss.

⁹ FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Op.cit., p. 212-213.

¹⁰ Recurso Especial n. 1.113.159 da Primeira Seção do STJ, de 11 de novembro de 2009. Recurso Especial n. 1.168.038, de 9 de junho de 2010.

¹¹ Exemplo dessa discussão pode ser trazida pelo Parecer Normativo CST 239/1970: Pessoa jurídica beneficiada de seguro de vida de seus sócios: não dedutível do lucro real o pagamento dos prêmios de seguro”. “Consulta de pessoa jurídica, proponente de um contrato de seguro de vida comercial, da qual a mesma é também a beneficiária, se o pagamento dos prêmios respectivos é dedutível do lucro real, a título de despesas gerais, na rubrica de seguro de qualquer espécie. O Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto-Lei nº 58.400, de 10/05/66, define em seu art. 162 e parágrafos as despesas operacionais. São admitidas como tais somente as despesas não computadas nos custos, necessárias às transações ou operações da empresa, usuais ou normais ao tipo de atividade da mesma, ou à manutenção da fonte produtora. A lei refere-se às pessoas jurídicas em geral, não distinguindo entre firmas individuais ou sociedades. Não havendo qualquer relação entre as atividades normais da empresa ou a sua continuidade, com as estipulações do contrato de seguro, o pagamento dos prêmios respectivos não poderá ser admitido como despesa dedutível do lucro real. Na mesma linha de raciocínio observa-se que o art. 245 do Regulamento citado, em sua letra e exclui do lucro real o capital das apólices de seguro ou pecúlio em favor da pessoa jurídica, pago por morte do sócio segurado. Não sendo considerado como integrante do

lucro real o capital da apólice não seria lógico deduzir desse mesmo lucro o valor dos prêmios pagos para a formação daquele capital.

¹² Parecer Normativo n. 32/1981: "EMPRESAS QUE OPERAM COM A COMERCIALIZAÇÃO E INDUSTRIALIZAÇÃO DO FUMO PRETENDEM VER ESCLARECIDAS DÚVIDAS QUE SÃO SUSCITADAS A PROPÓSITO DA QUALIFICAÇÃO, PARA EFEITO DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO SUJEITO AO IMPOSTO DE RENDA, DE DESPESAS HAVIDAS COM A ASSISTÊNCIA QUE PRESTAM AO PLANTADOR DA MATÉRIA-PRIMA OBJETO DE SEU NEGÓCIO. 2. Esclarecem os interessados que constitui prática reiterada, adotada pela generalidade das empresas fumageiras, o reembolso que fazem ao produtor rural - quase todos minifundiários e carentes de recursos financeiros necessários à manutenção regular da produção do fumo - das despesas financeiras decorrentes de financiamentos bancários, ajustados para a aquisição de suprimentos agrícolas e/ou para construção de estufas e galpões. Diante dessas informações, indagam se os encargos referidos são admitidos, como despesas operacionais, na formação do lucro real da pessoa jurídica. 3. A qualificação dos dispêndios de pessoa jurídica, como despesas dedutíveis na determinação do lucro real, está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam conceito próprio de despesas operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade, ou não, das cifras correspondentes para aquele efeito. Assim é que o Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980, dispõe que: "Art. 191. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. § 1º. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. § 2º. As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa."

4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de "usualidade" deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

6. No caso que ora se nos apresenta, é pública e notória a prática tradicional, reiterada e genérica segundo a qual os compradores de fumo - visando a garantir o regular suprimento da matéria-prima - prestam assistência financeira efetiva ao plantador rural, mediante o reembolso de despesas de financiamentos bancários contraídos para implantação e manutenção da produção agrícola.

7. A legislação complementar do imposto de renda contempla caso em que encargos havidos por terceiros são admitidos como despesa operacional, imputável na formação do lucro real da pessoa jurídica. É aquele focalizado na Instrução Normativa SRF nº 22/72 (DOU de 18.07.1972), quando o valor das despesas bancárias é ressarcido ao produtor agrícola. Exige-se que o encargo constitua parte do ajuste da operação de compra e venda.

8. Em face dos fatos expostos, entendemos que o antecedente referido é perfeitamente aplicável à cultura do fumo, visto que as características daquela produção agrícola justificam plenamente sejam reconhecidos os usos e costumes observados da forma tradicional e generalizada na comercialização do produto; por isso mesmo, julgamos que o valor dos encargos de financiamentos bancários, contratados especificamente para aquisição de suprimentos agrícolas e para a construção de equipamentos da atividade, quando comprovadamente ressarcido ao produtor rural, constitui despesa operacional da empresa adquirente do fumo, dedutível na formação do lucro real.

Já para Marcelo Magalhães Peixoto, as despesas, que são “sacrifícios necessários para a obtenção de receitas de uma entidade (...)”, para serem dedutíveis, devem ser necessárias, usuais e normais – como prescreve o art. 311 do RIR/2018, e estar vinculadas a dois princípios: o da transparência e o princípio da causalidade.¹³

Os dois princípios foram referidos por Ricardo Lobo Torres¹⁴, sobre as características das despesas dedutíveis (necessidade, usualidade, causalidade e transparência). A causalidade foi inspirada na doutrina de Klaus Tipke (que impede que o direito à dedução fique preso aos critérios de necessidade e usualidade, mas também à ética e à racionalidade do mercado. A transparência, está ligada à segurança jurídica, à escrituração e a à contabilidade das despesas¹⁵.

De certa forma, ainda que por linhas diferentes, entendo que há semelhanças de raciocínio, trazidas pelas reflexões acima, com as ponderações de Ricardo Mariz de Oliveira que, nesse aspecto, traz-nos quatro regras básicas para a dedutibilidade de despesas operacionais: a) “primeira regra: não serem custos”, já que a lei declara que são operacionais as despesas não computadas nos custos; b) “segunda regra: serem despesas necessárias”, que seria a “regra de ouro” da dedutibilidade (e que geraria as maiores discussões), considerando ainda que “a expressão “despesa necessária” apresenta-se verdadeiramente como “dedução necessária” e não se trata de benefício legal”;¹⁶⁻¹⁷⁻¹⁸; b.1.) em geral, devem ser despesas usuais e normais no âmbito

9. Todavia, para tal fim, urge que a operação de financiamento bancário ao produtor rural fique devidamente caracterizada nos documentos hábeis, mediante comprovação de sua destinação específica à implantação ou manutenção da cultura fumageira. Além disso, é indispensável que o compromisso de reembolso das despesas financeiras integre o ajuste da operação de compra e venda.

10. Finalmente, convém lembrar que o valor ressarcido ao produtor agrícola deve integrar a receita bruta da pessoa física, classificável na cédula G”.

¹³ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. 2 ed. Rio de Janeiro – São Paulo – Recife: Renovar, vol. IV, 2007, p. 130-132. Também consultada por: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Novo RIR. Aspectos jurídicos relevantes do Regulamento do Imposto de Renda 2018. Coord: JR, Jimir Doniak. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 483-497.

¹⁴ “ O exato desenho de renda líquida só se completará se, ao núcleo do fato gerador definido no art. 43, I e II, do CTN, se acrescentarem, sob a perspectiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da proibição de confisco, da proteção do mínimo existencial e da igualdade, as regras necessárias à quantificação da sua base de cálculo. O CTN se encarrega de estabelecer no art. 44: “A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”. O acréscimo de patrimônio suscetível de imposição é, em princípio, o total das entradas, em determinado período, abatido dos custos e despesas necessários à produção do rendimento. Compete à lei determinar como se apura o lucro real para a incidência do imposto, eis que não há, como se tem visto, conceitos apriorísticos aplicáveis à matéria. Bulhões Pedreira preleciona: “A aplicação da lei tributária não se baseia em definição geral de lucro, e o conceito legal de lucro varia com a modalidade de determinação da base de cálculo do imposto ... Somente o lucro real é determinado a partir da demonstração do resultado do exercício. E mesmo nessa hipótese a lei não define o que é lucro mas regula sua determinação (com base na escrituração do contribuinte), dispondo sobre as receitas e as deduções que devem ou podem ser incluídas ou excluídas para se chegar ao montante de lucro que é base de cálculo do imposto”. Conclui-se, portanto, que o direito à dedução integra o conceito constitucional de renda e compõe o fato gerador definido nos artigos 43 e 44 do CTN. Resta verificar quais as características de que se deve revestir”. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. 2 ed. Rio de Janeiro – São Paulo – Recife: Renovar, vol. IV, 2007, p. 129.

¹⁵ Idem, p. 130-132.

¹⁶ Acórdão n. CSRF/01-0900, de 1989: “IRPJ – DESPESAS OPERACIONAIS – DEDUTIBILIDADE – NECESSIDADE – COMPROVAÇÃO. O art. 47 da Lei n. 4506/64, consolidado no art. 191 do RIR/80, ao

da atividade produtiva da empresa¹⁹⁻²⁰; d) terceira regra: serem despesas comprovadas e devidamente escrituradas; d) quarta regra: serem deduzidas do período base competente²¹.

No caso concreto, extrai-se do TVF que a glosa de despesas decorreu de a fiscalização entender que não se demonstrou a efetiva prestação de serviços:

Para que os custos e as despesas sejam dedutíveis não basta comprovar que foram contratadas, assumidas e pagas. É indispensável, principalmente, comprovar que os dispêndios correspondem a bens ou serviços efetivamente recebidos e que os mesmos eram necessários, normais e usuais na atividade da empresa. O lançamento destes supostos custos e despesas e sua dedução, dependem, como a lei determina, de provas robustas de que os bens foram efetivamente recebidos e os serviços foram efetivamente prestados.

(...)

Desta forma, levando-se em conta o procedimento de auditoria fiscal realizado, bem como a legislação tributária e a jurisprudência trazida aos autos, **esta fiscalização procederá à glosa de todas as despesas lançadas nas escriturações da fiscalizada, relativas às pessoas jurídicas especificadas nos itens 3.1 a 3.10 do tópico 3 deste Termo de Verificação Fiscal;** posto que tais despesas foram amparadas em documentos inidôneos, constituídos por contratos e notas fiscais fraudulentas,

estabelecer que são operacionais as despesas não computáveis nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, criou na área do imposto de renda o que comumente se denomina de cláusula geral. Isto significa que o legislador evitou baixar norma exemplificativa ou, muito menos, taxativa. Se a pessoa jurídica consegue provar, por qualquer meio lícito de prova, que o gasto existiu e se trata de despesa normal ou usual no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, ainda que mediante simples notas fiscais simplificadas, não há como se glosar tal gasto" (...). Citado por OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 850-851.

¹⁷ Ex: Parecer Normativo CST n. 582/71; Parecer Normativo CST n. 113/75; Parecer Normativo CST n. 4/82. Também citados por OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 859.

¹⁸ E arremata: "(...) o referencial legal para se constatar a necessidade é a relação objetiva entre a despesa e a empresa, isto é, entre a despesa e as atividades da empresa ou a sua fonte produtora! É isto, e nada mais, que importa para a lei! Qualquer outro referencial, que alguém queira subjetivamente utilizar, é imaterial e irrelevante perante a lei". OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 861.

¹⁹ Contudo, reforça que o parágrafo 2º não elimina o parágrafo 1º, "(...) e muito menos o caput do art. 47, pois, como visto, os parágrafos são sempre complementos da disposição principal inserida na cabeça de um artigo, formando, juntamente com esta e com os demais parágrafos uma norma unitária, completa e coerente. Isso significa que a dedutibilidade não é assegurada apenas quando uma espécie de despesa seja comumente – um possível sentido para “usual” – incorrida pelas pessoas jurídicas em geral, ou pelas de um determinado setor, embora este possa ser um critério, como ocorre na situação da indústria fumageira, que costuma reembolsar ao produtor de fumo as suas despesas financeiras, caso em que o Parecer Normativo CST n. 32/81, por esta razão reconheceu a dedutibilidade delas. (...) Portanto, é possível que uma despesa necessária embora não seja usual ou comumente adotada pelas demais, ainda que de um determinado setor. Exemplifica trazendo a Solução de Consulta CGT n. 74/14, que adotou entendimento análogo para tratar de despesas para treinamento de funcionários". OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 871-873.

²⁰ Parecer Normativo CST 32/81, já mencionado.

²¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 871-910.

destinadas a acobertar o pagamento de propinas a terceiros e relativas a serviços cuja efetiva prestação não foi comprovada pela fiscalizada.

A seguir demonstrativo das despesas glosadas, agrupadas por período de apuração:

Em seu Recurso Voluntário, a contribuinte insiste na tese de que os serviços contratados pela recorrente com as empresas CONSPEC, FAB TOL, PEREIRA PIMENTA, AURIFLAMA, BUFFARA B. C. ADV, ENGESUPRE, TOL CONSULTORIA, BUFFARA B. M. J. ADV e RT SERVIÇOS estão **(i)** relacionados ao exercício do seu objeto social descrito nas fls. 01/02 do TVF, **(ii)** com documentos fiscais, **(iii)** pagamentos comprovados e **(iii)** registrados na contabilidade da Recorrente, conforme reconhecido no TVF.

Com efeito, **sem razão a Recorrente.**

Isso porque a **mera contabilização dos pagamentos não é suficiente para demonstrar a efetiva prestação de serviços**, conforme bem registrado na decisão recorrida.

Sobre o tema, o responsável **ANGEL ESCUDERO PEREZ** sustenta que as empresas Gávia e RT Serviços teriam efetivamente prestados os serviços.

Quanto à Gávia, alega que a Autuada apresentou os seguintes documentos:

8) Relativo à empresa Gavla Emp. E Part Ltda – CNPJ:
14.314.266/0001-13

- A – Proposta para execução dos serviços de Implantação da SE Candiota e para Ampliação da SE Presidente Medici;
- B – Contrato de Projeto Básico e Executivo para Subestações firmado em 15/05/2013;
- C – Termo Aditivo nº 01;
- D – Notas de débitos nºs 001/14 e 002/14;
- E – Duas Correspondências enviadas à Isolux pela contratada Gavla;
- F – Memorial do Projeto a ser executado pela Gavla;
- G – Nota Fiscal nº 00000032

Referidos documentos encontram-se às fls. 1273 a 1356 do e-processo e trariam, inclusive, fotos de projetos a serem executados pela Gávia, assim como cartas de cobrança dos serviços efetivamente prestados.

Acresce que pelo fato de o aditivo contratual não estar rubricado e pelo fato de o memorial de projeto indicar ser "preliminar" e também não estar rubricado, as despesas com a empresa Gávia foram completamente desconsideradas, uma vez que a atuada não teria "logrado êxito em comprovar os serviços prestados".

Já com relação à **empresa RT Serviços**, conforme verificado nos autos do processo administrativo em referência, a Autuada apresentou tanto contrato de serviços, como relatório de atividades trimestrais prestadas pela empresa RT Serviços. Todavia, tais documentos também foram desconsiderados pela d. fiscalização pelo fato de os relatórios não terem sido suportados por outros documentos, ainda que as atividades indicadas no relatório, por sua natureza, sejam

comprováveis por meio de relatórios (por exemplo: pesquisa de anúncios de certames licitatórios, acompanhamento de processos na internet e de legalização de documentos, monitoramento de internet etc.).

Em que pese o esforço argumentativo da ora recorrente, entendo que os documentos apresentados **não comprovam a efetiva prestação de serviços**, inclusive pelas razões indicadas pela Recorrente.

Em relação à Gávia, **como poderia um projeto preliminar comprovar a prestação de serviço?**

Um projeto preliminar é justamente isso, preliminar ao início das atividades para indicar como os serviços serão prestados, ainda que sujeito a ajustes e revisões. Não pode ele *per se* demonstrar que o serviço foi efetivamente prestado.

Da mesma forma, em relação à RT Serviços, o mero relatório trimestral elaborado pela empresa sem quaisquer outros documentos subjacentes não se mostra como elemento probatório suficiente para demonstrar a prestação de serviços.

Assim, **entendo que não foram apresentados documentos suficientes para afastar a glosa, devendo ser mantida.**

Da incidência de IR Fonte na alíquota de 35%

A recorrente alega, ainda em seu Recurso, a impossibilidade de Cobrança do IRRF à Alíquota de 35% simultaneamente com a tributação do IRPJ e da CSLL em razão da glosa de despesas.

Sem razão, contudo, aplicando-se à matéria a Súmula CARF n. 241:

SÚMULA CARF Nº 241

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 04/11/2025 – vigência em 10/11/2025

O lançamento do imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF) incidente sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado pode coexistir com o lançamento de IRPJ e CSLL por glosa de custos e despesas.

Acórdãos Precedentes: 9101-004.543, 9101-004.250, 9101-003.584, 9101-003.165, 9101-002.605.

Assim, **afasto a referida alegação.**

Da cumulação do IRRF com a multa de ofício

A Recorrente alega ainda que a o IRRF teria natureza punitiva e, portanto, não poderia cumular com a multa de ofício. Nesse ponto, sem razão a Recorrente.

A regra prescrita no art. 61 da Lei 8.981/95 tem natureza presuntiva, devendo ser ilidida pelo contribuinte, caso a fiscalização não identifique a causa ou o beneficiário da operação:

Numero do processo: 14751.720337/2013-81

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Sep 20 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Wed Oct 04 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) Ano-calendário: 2008 PAGAMENTO SEM CAUSA. BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. PRESUNÇÃO. PROVA. A exigência do IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 (35%) tem natureza de presunção legal, ou seja, a partir de um fato conhecido (o pagamento) e da negativa do fiscalizado em informar o destinatário ou a real origem econômica do pagamento, a lei permite a exigência do tributo de quem fez o pagamento, por uma presunção de omissão de receita por parte do destinatário do pagamento, associada a uma substituição tributária. Nesse viés, o contribuinte pode afastar a acusação fiscal ao demonstrar que não houve o pagamento (negativa do fato conhecido) ou ao apontar, cumulativamente, o destinatário do pagamento e a sua real origem econômica. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2008 MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. LEGALIDADE A multa de ofício exigida no percentual de 75% possui fundamento legal em norma válida e não pode ser afastada em razão de alegação de inconstitucionalidade. Súmula CARF nº 2.

Numero da decisão: 1201-006.144

Nome do relator: NEUDSON CAVALCANTE ALBUQUERQUE

Ainda sobre o referido dispositivo e sua natureza jurídica, peço vênia para transcrever excerto do voto do Conselheiro Efigênio de Freitas no acórdão n. 1101-001.954, de 25/11/2025, que bem tratou da matéria:

31. Como se vê, estão sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos elencados nas hipóteses a seguir. i) Pagamentos efetuados por pessoa jurídica a beneficiário não identificado.

31.1 Nessa hipótese a pessoa jurídica não comprova a identificação do beneficiário, ou o Fisco comprova que o beneficiário indicado pela pessoa jurídica não recebeu o pagamento. ii) Pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

31.2 Note-se, inicialmente, que nesta hipótese o beneficiário é identificado; a discussão gira em torno da causa/operação. Assim, afasta-se de plano o argumento de que identificado o beneficiário não há infração. A lei trata exatamente da não comprovação da causa do recurso entregue a terceiro identificado, quais sejam, sócios, acionistas ou titular.

31.3 Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, compra e venda, entre outros) que ensejou o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa. Pode-se dizer que a norma objetiva, dentre outros pontos, transparência fiscal do contribuinte.

31.4 Ao tratar da transparência fiscal, Ricardo Lobo Torres² observa que o dever de transparência incumbe ao Estado e à Sociedade. Enquanto o Estado “deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas e contribuições e empréstimos, como na feitura do orçamento e no controle de sua execução”, a Sociedade, por seu turno, “deve agir de tal forma transparente, que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva”.

31.5 Nesse sentido, para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal, contrato etc., é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento. E mais, a operação e a causa devem ser lícitas, é dizer, não há falar-se que atividade ilícita possa figurar como causa de pagamento e, com efeito, elidir o IR-Fonte. iii) pagamentos de benefícios e vantagens – remuneração indireta – efetuados por pessoa jurídica a administradores, diretores, gerentes e seus assessores não adicionados ao salário (inobservância do disposto no §2º do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991).

31.6 Em ocorrendo tais hipóteses, o rendimento será considerado líquido, sendo devido o reajustamento da base de cálculo e o IR-Fonte considera-se vencido no dia do pagamento. Logo, não há falar-se que esse pagamento não configura renda, como pretende fazer crer a recorrente.

32. Quanto ao suposto antagonismo do IR-Fonte seja com multa ofício ou qualificada, se for o caso, e o seu caráter punitivo, o argumento ganha força em face da onerosidade da alíquota de 35%, a qual se agrava com o reajustamento da base de cálculo. Concordo que se trata de uma tributação pesada. No entanto, esta era a alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à época da publicação da Lei nº 8981, de 1995, prevista em seu art. art. 8º. O fato desta última alíquota ter sido revogada posteriormente pela Lei nº 9. 250, de 1995 e aquela permanecido no mesmo patamar é opção legislativa. 33. Por mais onerosa que seja a alíquota, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção.

34. No IRPJ/CSLL, a sociedade pratica o fato gerador, tais como, dedução de custos/despesas indedutíveis, omissão de receita etc. Ela é contribuinte e responde por fato gerador próprio. No IR-Fonte, a sociedade atua como fonte pagadora, ou seja, como responsável tributário pelo recolhimento do imposto devido pelo beneficiário do pagamento⁴; especificamente na qualidade de substituto tributário. Tanto que a base de cálculo deve ser reajustada considerando a alíquota de 35%, vez que o pagamento efetuado é considerado líquido.

35. Verifica-se, pois, que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 está em consonância com o parágrafo único do art. 45 do CTN, cujo teor estabelece que “A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”. Portanto, é possível uma convivência harmônica entre ambas as infrações.

Nesse aspecto, em se tratando de presunção, cabe ao fisco demonstrar o fato indiciário, presumindo-se o resultado jurídico, hipótese em que cabe ao contribuinte ilidir a referida presunção. Assim, não há como se afirmar que se trata de sanção ou que tenha incompatibilidade com a multa de ofício, **razão pela qual afasto a referida alegação.**

Da compensação de IRRF retido frente aos pagamentos eventualmente realizados

Ademais, o responsável Hugo Serafini alega a necessária compensação do IRRF retido pela contribuinte quando dos pagamentos. Referida alegação foi afastada pela DRJ por ausência de provas.

Em seu Recurso Voluntário, contudo, não apresenta novas provas, razão pela qual **entendo pela manutenção da decisão recorrida.**

Da concomitância entre multa isolada e multa de ofício

Quanto à concomitância entre multa isolada e multa de ofício, dispõe o artigo 35 da Lei nº 8.981/95 que a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

O descumprimento da sistemática enseja a multa prescrita nos art. 43 e 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

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:

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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 no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Assim, uma vez descumprido o recolhimento tempestivo da estimativa, válida a incidência da multa isolada.

Contudo, no caso concreto, além da multa isolada, há lançamento de imposto devido e multa de ofício, situação vedada, em meu entendimento, inclusive conforme entendimento consolidado na Súmula CARF n. 105.

Súmula CARF nº 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. Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

Registre-se que a aplicação do princípio da consunção em matéria tributável é pacificamente aplicado pelo Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTIGOS 489 E 1.022, AMBOS, DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

1. Deveras, não merece prosperar a preliminar alegada quanto à ofensa dos artigos 489 e 1.022, ambos, do CPC/2015. Impende registrar que inexistente no caso em testilha, a alegada violação aos artigos 489 e 1.022, inciso II do Código de Processo Civil, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, segundo se depreende da análise do acórdão recorrido. A rigor, o Tribunal de origem apreciou fundamentadamente a controvérsia, não padecendo o julgado de erro, omissão, contradição ou obscuridade.

Destaco que julgamento diverso do pretendido, como neste caso, não implica ofensa aos dispositivos de lei invocados.

Com efeito, é firme a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que não há ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015 quando o Tribunal de origem, aplicando o direito que entende cabível à hipótese soluciona integralmente a controvérsia submetida à sua apreciação; ainda que de forma diversa daquela pretendida pela parte.

2. No mérito, a Fazenda Nacional defende a higidez do lançamento fiscal que impingiu à contribuinte a cobrança cumulada de multa de ofício e multa isolada, estas, impingidas à parte recorrida nos autos do Processo Administrativo nº

12448.728422/2012-15. Afirma a procuradoria fazendária, que não há qualquer ilegalidade na aplicação das multas fiscais, ora isolada e ora de ofício, de modo sucessivo e cumulativo, porquanto decorreram de infrações tributárias distintas, cada uma delas ensejando uma correspondente sanção, conquanto a violação do artigo 12, inciso III, da Lei n.º 8.212/1991.

3. Em suma, ao se examinar a pretensão fazendária posta neste apelo especial, verificar-se-á que a discussão nestes autos em epígrafe, defende a exigência concomitante e cumulada das multas tributárias impostas à contribuinte, seja em face da exigibilidade da infração fiscal imposta de ofício, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, seja pela multa fiscal impingida em razão da inobservância da obrigação tributária concernente ao dever da contribuinte de entregar corretamente a autoridade fiscal, os arquivos digitais com registros contábeis, nos termos do artigo 12, inciso III, da Lei 8.212/1991.

4. O Tribunal de origem ao examinar a legalidade da concomitância das multas fiscais, concluiu que a exigência isolada da multa deve ser absorvida pela multa de ofício, não devendo prosperar a cumulação pretendida pelo órgão fazendário (fls. 391, e-STJ).

5. Nesse sentido, no caso em apreço, me valho da linha argumentativa a muito difundida nessa Corte, segundo a qual preleciona pela aplicação do princípio da consunção ao exigir o cumprimento de medidas sancionatórias. A rigor, o princípio da consunção não se dá em abstrato, mas sim em concreto. É um preceito calcado na evolução do direito ocidental de limitação das punições (e não de sua eliminação). Dentro desse contexto, como critério de interpretação e aplicação do direito, entende-se que, para cada conduta, uma só punição em concreto, prevalecendo a maior, ainda que essa conduta possa ser enquadrada em mais de um tipo legal de infração.

Precedentes no mesmo sentido.

6. Logo, o princípio da consunção ou da absorção é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas, hipótese em que a infração mais grave absorve as de menor gravidade, como no caso em apreço. Assim, em casos como o ora analisado, deve-se imperar a 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. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo, em detrimento da multa prevista no artigo 12, inciso III, da Lei 8.218/1991.

7. Recurso Especial conhecido e não provido.

(REsp n. 2.104.963/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5/12/2023, DJe de 19/12/2023.)

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).

2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).

3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.

4. Recurso especial provido.

(REsp n. 1.708.819/RS, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 7/11/2023, DJe de 16/11/2023.)

Assim, **entendo deva ser afastada a multa isolada.**

Juros sobre a multa

A Recorrente sustenta ainda a impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa.

Sem razão, contudo, nos termos da Súmula CARF n. 108:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, **também afasto a referida alegação.**

Da qualificação da multa de ofício

A Recorrente questiona ainda a qualificação da multa de ofício, defendendo que são inaplicáveis o artigo 1º, incisos I e II, e o artigo 2º, inciso I, ambos da mencionada Lei nº 8.137/1990 ao presente processo.

Sustenta ainda que não é igualmente aplicável ao caso em exame a alegação de sonegação suscitada pelo Sr. Agente Fiscal, com fundamento no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, pois jamais teve como intuito impedir ou retardar a ocorrência de fatos geradores ou afetar de qualquer forma as suas obrigações tributárias.

Fato que comprova tal afirmação é que, como já mencionado, toda a base de cálculo autuada foi devidamente fornecida pela própria Recorrente.

Assim, o recorrente defende não ter agido com dolo ou intuito fraudulento.

Nesse aspecto, analisando o TVF, verifica-se que a multa foi qualificada em razão dos seguintes fundamentos:

De acordo com os documentos coligidos durante a ação fiscal, restou comprovada para esta fiscalização federal, a prática de crime, em tese, contra a ordem tributária.

Os documentos apresentados confirmam o dolo da **fiscalizada** em reduzir indevidamente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, na tentativa de dar uma aparência de legalidade nas ilícitas transações ocorridas.

Chama-nos atenção os valores repassados a várias pessoas jurídicas, que, em regra, constituíam em percentuais incidentes sobre o contrato firmado entre a fiscalizada e a concessionária I E MADEIRA, CNPJ: 10.562.611/0001-87.

Há casos, podendo-se citar como exemplo as empresas: CONSPEC, FAB TOL e PEREIRA E PIMENTA, onde a remuneração dos supostos serviços prestados se dá com base em percentuais incidentes sobre o contrato principal firmado entre a fiscalizada e a I E MADEIRA: 0,5% no caso da CONSPEC; 0,75% no caso da FAB TOL e 1,0% no caso da PEREIRA E PIMENTA.

A I E MADEIRA ou INTERLIGAÇÃO ELÉTRICA DO MADEIRA S/A, CNPJ: 10.562.611/0001-87 é uma concessionária do serviço público de energia elétrica e é responsável pela construção e manutenção do Complexo Hidroelétrico do Rio Madeira composto pelas Usinas Hidroelétricas de Santo Antônio e Jirau. Referido complexo integra o Sistema de Interligação Nacional.

São acionistas do consórcio IE MADEIRA: a) CTEEP - Companhia de Transmissão de Energia Elétrica Paulista; b) FURNAS - Centrais Elétricas S/A e c) CHESF - Companhia Hidra Elétrica do São Francisco.

Ressalte-se que a cobrança de percentuais sobre os contratos firmados é a forma característica de pagamento de propinas detectado na operação LAVA JATO.

Na realidade, em nenhuma das operações realizadas com as pessoas jurídicas: CONSPEC (CNPJ: 05.853.014/0001-71); FAB TOL (CNPJ: 12.303.097/0001-90); PEREIRA E PIMENTA (CNPJ: 03.043.943/0001-90); AURIFLAMA (CNPJ: 12.491.382/0001-0001-82); BUFFARA B. C. ADV (CNPJ: 06.337.707/0001-74); ENGESUPRE (CNPJ: 39.091.145/0001-80); TOL CONSULTORIA (CNPJ: 09.305.512/0001-30); BUFFARA B. M. J. ADV (CNPJ: 17.517.995/0001-65) e RT SERVIÇOS (CNPJ: 09.400.385/0001-59), restou caracterizado a efetiva prestação de serviços contratados, ficando caracterizado a inidoneidade dos documentos apresentados, posto que eivados de fraude.

Desta forma, esta fiscalização procedeu à qualificação do percentual da multa de ofício aplicável aos tributos apurados em decorrência das infrações descritas no tópico 4 deste Termo de Verificação Fiscal, relativas às despesas e pagamentos acobertados por notas fiscais e contratos de prestação de serviços fraudulentos, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei

9.430/96, com a redação dada pelo art. 14, da Lei 11.488/07, posto que constatada a ocorrência de sonegação, fraude e conluio, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, conforme textos legais transcritos na sequência, contendo grifos desta fiscalização.

(...)

A sonegação é constatada também no lançamento intencional de despesas sabidamente fraudulentas, destinadas a pagamento de propinas, evidentemente desnecessárias para a atividade operacional da empresa.

Os fatos narrados e a documentação comprobatória descrita no presente termo não deixam dúvidas quanto à ocorrência de fraude e conluio, fartamente comprovada pelas notas fiscais e contratos fraudulentos firmados pela **fiscalizada**, destinados a ocultar o pagamento de propina a terceiros, bem como pelo ajuste doloso existente com as empresas prestadoras de serviços e a fiscalizada.

De acordo com o artigo 1º da Portaria RFB nº 2439, de 21/12/2010, os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil deverão formalizar representação fiscal para fins penais, perante o Delegado ou Inspetor-Chefe da Receita Federal do Brasil responsável pelo controle do processo administrativo-fiscal, sempre que no exercício de suas atribuições identificarem situações que, em tese, configurem crime contra a ordem tributária ou contra a Previdência Social.

Diante do acima exposto, será elaborada a representação fiscal para fins penais, que será apensada ao presente processo administrativo.

A qualificação da multa em lançamentos de IRRF e glosa de despesas, envolvendo empresas no contexto da operação lava-jato não é nova no âmbito do conselho.

Peço vênia para transcrever excerto do voto proferido pelo então Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, nos autos do acórdão n. 1201-005.543, que acompanhei na ocasião e que bem refletem meu sentir sobre a matéria:

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

94. Importa registrar que a administração tributária se valeu da indicação da ocorrência de fraude, simulação e conluio para justificar a aplicação da qualificadora sobre a multa de ofício, mercê da constatação de que os contratos apresentados eram fraudulentos, conquanto ideologicamente falsos.

95. Os elementos apontados nos autos revelam a ocultação das razões que levaram as empresas a firmarem contratações sem causa, a fim de simular a existência de operações comerciais que, em verdade, não se justificaram nem foram comprovadas.

96. Vê-se dos autos a efetiva demonstração de que os pagamentos realizados a terceiros, em volumes significativos, eram parametrizados em contratações fictícias, firmadas sob o pálio de pretensa regularidade, mas que não deixaram rastros de efetiva prestação de serviço. Serviam, assim, a

uma pretensão de natureza não econômica, não jurídica, não operacional, levando os interessados a instrumentalizarem atos e documentos para justificarem algo irreal, inexistente, revelando o dolo em promover a realização de atos inadmitidos como lícitos pelo ordenamento jurídico.

97. O contexto complementar relacionado à “Operação Lava Jato” e a citação das partes nas delações documentadas apontam para a inadequação dolosa de condutas, de forma que os pagamentos sem causa ocorreram de forma intencional, a ensejar a qualificadora reclamada no lançamento.

98. Observa-se que as empresas subcontratadas pela contribuinte se valeram dos contratos anteriormente firmados – e sobre eles não há controvérsia nos autos – para simular posteriormente a realização de outros negócios complementares, supostamente prorrogações automáticas do contratos antigos, e viabilizar repasses irregulares de valores sem causa comprovada, sem justificativa plausível, sem demonstração mínima da realização dos serviços prestados.

99. Não se relativiza a legalidade; não se valida comportamentos antijurídicos; não se admite que a fraude, a simulação ou o conluio, parametrizados pela intenção dolosa de ocultar a real intenção de realizar negócios injustificáveis e irrealis, autorizem pagamentos sem causa ou operações não comprovadas; não é compatível com a legalidade a intenção de ocultação, o vilipêndio à realidade e o obscurantismo de propósitos lícitos.

100. Percebe-se a clara atitude dolosa dos envolvidos em realizar CONLUIO, conforme indicado no art. 73 da Lei nº 4502/64, por meio do qual foi realizado ajuste entre pessoas visando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais – além da consubstanciação da SONEGAÇÃO (art. 71 da mesma lei) quanto aos pagamentos sem causa – a ensejar a exigência do IRRF, que deveria ser retido e não foi, assim como as glosas realizadas em procedimento diverso, conexo ao presente caso.

101. O CONLUIO se caracteriza, ainda, em relação à FRAUDE perpetrada na instrumentalização de instrumentos fiscais e jurídicos para dar ar de licitude a comportamento antijurídico, consubstanciado em pagamentos sem causa destinados a terceiros, aplicando-se o art. 72 da citada lei, uma vez que se verifica ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. No caso, evitou-se o pagamento de IRRF e reduziu-se a base de cálculo da apuração do líquido no exercício, em tudo prejudicando o regular cumprimento da lei.

102. Penso restar demonstrada a atitude intencional de SIMULAR atos jurídicos inexistentes, formalizados em contratos e notas fiscais genéricos, sem qualquer comprovação fenomênica da efetiva prestação de serviços. Se fossem reais, deixariam vastíssimos rastros, pois se trata de operações complexas, onde deveriam existir relatórios pormenorizados, densos pareceres técnicos, intensa troca de comunicações, atas de reuniões, além de uma série gigantesca de conteúdo probatório que, em “situações normais de temperatura e pressão”, no mundo dos fatos verdadeiros, não simulados, deixariam arcabouço probatório útil a que se chegasse a conclusões diversas das atuais.

103. Ideias que não correspondem aos fatos são inservíveis à demonstração da realidade! A verdade material invocada pelas partes recorrentes depõem contra elas mesmas, de forma que esta Relatoria está convencida da adequada qualificação da multa de ofício.

Por entender que o referido raciocínio se aplica ao caso concreto, **adoto-o como razão de decidir para manter a multa qualificada.**

Registre-se também que não se encontram presentes os requisitos de aplicabilidade do art. 112 do CTN.

Contudo, **a mesma deve ser reduzida ao patamar de 100% em razão da retroatividade benigna da Lei n. 14.689/23.**

Da decadência

O Recorrente Hugo Serafini alega que os fatos geradores ocorridos de janeiro de 2012 a 30 de outubro de 2012 foram atingidos pela decadência, com base no art. 150, §4 do CTN.

No entanto, **comprovado o dolo, que, a meu ver, ficou bem demonstrado pelas condutas praticadas pelo recorrente**, aplica-se ao caso o art. 173, I do CTN, devendo ser afastada a referida alegação.

Do efeito confisco

Alega, por fim, violação ao efeito do confisco. Contudo, trata-se de parâmetro legal, cuja constitucionalidade não pode ser analisada, nos termos da Súmula CARF n. 2.

Da responsabilidade

Antes de adentrar no aspecto de cada responsável, importa registrar algumas premissas em relação à responsabilidade tributária que serão aplicáveis no caso concreto.

O Código Tributário Nacional, em atendimento ao disposto no art. 146 da Constituição Federal, estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária é o contribuinte, que mantém relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário ou o responsável, cuja obrigação decorre exclusivamente de disposição expressa em lei.

Assim, “o responsável recolhe o tributo porque a lei assim determina, não porque realizou a materialidade descrita na norma de incidência tributária, apesar de o responsável possuir vínculo indireto com o fato que se subsume ao fato tributado”²².

Essa é a lição de Misabel Derzi:

É que o sujeito passivo natural, que tirou proveito econômico do fato jurídico, como ensinou Rubens Gomes de Sousa, é o contribuinte, a pessoa que tem relação pessoal e direta com a situação jurídica em que se constitui o fato gerador da obrigação tributária, conforme o art. 121 do CTN. Por razões de praticidade, comodidade na arrecadação, garantia do crédito e proteção contra a evasão, o legislador pode eleger pessoa diversa, o chamado *responsável*. Por isso mesmo, o art. 128, garantindo a observância do princípio da capacidade econômica, determina que o responsável tributário seja vinculado indiretamente com o fato descrito na hipótese de incidência da norma *básica*. Isso significa que o fato gerador hipotético da norma *secundária* tem, ou deve ter *conexão ou relação de dependência*, com o fato gerador hipotético da norma *principal, básica ou matriz*²³.

Assim, a atribuição de responsabilidade deve respeitar os limites impostos pelo Código Tributário Nacional, inclusive conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra

²² DIAS, Karem Jureidini; PRZEPIORKA, Michell. Responsabilidade Tributária e Tax Compliance. In: SAAD-DINIZ, Eduardo; MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; RAMOS, Giulia. (Org.). **Tax Compliance e Injustiça Fiscal**. 1ed. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2021, v. 1, p. 168-187.

²³ DERZI, Misabel Abreu Machado. Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Org.). **Construindo o direito tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 170-171.

matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Person, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. **O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.** 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442).

Assim, importa verificarmos o que dispõe o art. 124 do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Como visto, o art. 124, I pressupõe interesse comum com o fato gerador da obrigação principal. Em outras palavras, há solidariedade entre devedores, quando mais de um sujeito está no polo da mesma relação:

“O interesse comum dos participantes na realização do fato jurídico tributário é o que define, segundo o inciso I, o aparecimento da solidariedade entre os devedores. A expressão empregada, sobre ser vaga, não é um roteiro seguro para a identificação do nexos que se estabelece entre os devedores da prestação tributária. (...) Numa operação relativa à circulação de mercadorias, ninguém afirmaria inexistir convergência de interesses, unindo comerciante e adquirente, para a concretização do fato, se bem que o sujeito passivo seja aquele primeiro. (...) Aquilo que vemos repetir-se com frequência, em casos dessa natureza, é que o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inciso I do art. 124 do Código. (...) Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiverem no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 310 e 311).

Nas palavras de Ramon Tomazela Santos²⁴,

“O artigo 124 do CTN prevê, ainda, que são solidariamente responsáveis (i) as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; e (ii) as pessoas expressamente designadas por lei.

O item (i) acima trata das pessoas que têm *interesse comum* na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. O interesse comum, hábil a justificar a imposição de responsabilidade tributária solidária, deve ser interpretado no seu sentido jurídico, pois, como consta expressamente do inciso I do artigo 124 do CTN, o interesse deve ser comum “na situação que constitua o fato gerador”. Assim, o interesse comum restará caracterizado, por exemplo, nas hipóteses em que duas ou mais pessoas figurarem no mesmo polo da relação jurídica descrita em lei como fato gerador, tal como ocorre com os coproprietários de um imóvel em relação ao IPTU incidente sobre a respectiva propriedade. Neste caso, como ambos os contribuintes estão enquadrados na condição de proprietários do imóvel, realizando a situação definida como fato gerador, é justificável a atribuição de responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto devido.

[...]

²⁴ SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade tributária e grupo econômico. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 238, jul./2015, p. 108, 120-121.

O interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal caracteriza-se pela existência de direitos e deveres compartilhados por pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado escolhida pelo legislador como suporte fático para a incidência tributária. Assim, as partes partilham de um interesse comum em sentido técnico-jurídico, que não se confunde com o mero interesse econômico, social ou moral, que pode existir nas relações entre sociedades (...).”

Por fim, no que diz respeito a aplicação do art. 124, I a grupos econômicos, peço vênia para transcrever excerto de artigo publicado por Wesley Manzuti e Michell Przepiorka:

É nesse contexto que o interesse comum na prática que constitui o fato gerador se apresenta. A solidariedade prevista no artigo 124, I do CTN, exige como condição de sua materialidade, que os responsáveis pratiquem de forma concomitante os atos e fatos descritos no conteúdo material da hipótese de incidência, fazendo nascer o vínculo obrigacional entre os sujeitos passivos e o ativo da relação jurídico-tributária.

A confusão patrimonial atrai a norma de responsabilidade solidária que, ao incidir sobre tal fato, desloca o responsável para o polo passivo da obrigação. O professor Paulo de Barros Carvalho ao discorrer sobre assunto, afirmou o seguinte:

A referência a “interesse comum”, posta no art. 124, I, acima transcrito, não implica atribuição de responsabilidade solidária a empresas componentes do mesmo grupo econômico. O citado dispositivo deve ser compreendido como alusão à prática, por mais de um sujeito, do fato que dá ensejo à obrigação. (CARVALHO, 2016, p. 44).

A afirmação do ilustre professor corrobora com a premissa segundo a qual o interesse comum surge apenas quando as pessoas envolvidas estejam alinhadas, de alguma forma, na consecução dos atos que configurem o nascimento da obrigação tributária, ou seja, do fato jurídico tributário. A jurisprudência do STJ tem trilhado esse mesmo caminho. De acordo com o entendimento da Corte, esposado na decisão monocrática do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho nos autos do REsp n. 1.468.925/PE, existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico apenas quando realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação

A confusão patrimonial retira a cortina que separa as pessoas jurídicas integrantes de um grupo econômico, de modo que suas atuações passam a ser realizadas de forma integrada, ficando evidente que a atividade de cada empresa reflete na condução dos negócios das demais, em um movimento de simbiose de relações econômicas. Contudo, é importante observar que não se trata aqui de interesse econômico ou de expectativa de auferir resultados em conjunto, mas sim de atividades simultâneas desenvolvidas por pessoas que se encontram do mesmo lado da relação jurídica tributária. São exemplos desse tipo de situação os casos em que: a) a empresa A executa algum tipo de contrato, mas é a empresa B quem realiza os pagamentos das despesas decorrentes do negócio; ou b) a empresa A adquire determinados bens para seu ativo, mas é a empresa B quem os utiliza para atingir os objetivos do grupo, sem a devida contraprestação nem a separação dos fatos pela contabilidade das empresas.

Portanto, **não é o mero interesse social, moral ou econômico que autoriza a aplicação do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, mas o interesse jurídico que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador do tributo**, conforme inclusive vem adorando a 1ª Turma da CSRF:

Numero do processo: 13074.729351/2021-17

Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 1ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Tue Jul 11 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Wed Aug 02 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2013, 2014 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. ARTIGO 124, I, DO CTN. CONFUSÃO PATRIMONIAL. O interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN como hipótese de responsabilidade solidária é jurídico, e não meramente econômico. O interesse jurídico comum deve ser direto, imediato, na realização do fato gerador que deu ensejo ao lançamento, e resta configurado quando as pessoas participam em conjunto da prática dos atos descritos na hipótese de incidência. Essa participação em conjunto pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, quanto indireta, em caso de confusão patrimonial. Em se tratando de autuação relativa a omissão de receitas, caracterizam confusão patrimonial a prova de recebimento de benefício financeiro injustificado, assim como a prova da interposição de pessoas existentes meramente no papel e cujo patrimônio é constituído de bens essenciais à atividade da contribuinte e antes a ela pertencentes.

Numero da decisão: 9101-006.631

Nome do relator: LIVIA DE CARLI GERMANO

Pois bem, estabelecidas essas premissas, passo a analisar cada um dos casos.

HUGO ERNESTO SERAFINI

O responsável Hugo Serafini teve contra si imputada responsabilidade em razão dos seguintes fatos:

c) Hugo Ernesto Serafini, CPF: 285.755.559-87, administrador e diretor, com endereço à Rua Pedro Américo, nº 134, apto nº 3 04, bairro Ipanema, Rio de Janeiro/RJ, CEP 22211-200; atuou como representante da fiscalizada na assinatura de contratos de prestação de serviços firmados com as seguintes pessoas jurídicas: CONSPEC (CNPJ: 05.8453.014/0001-71) e FAB TOL (CNPJ: 12.303.097/0001-90). Referidos contratos foram considerados inidôneos por esta fiscalização federal;

A DRJ manteve a responsabilidade imputada pelos seguintes fundamentos:

Mesmo deixando os quadros da contribuinte, foi o Impugnante quem assinou contrato para pagamentos de valores a prestadores que não iam prestar serviço algum.

Em segundo lugar, a alteração contratual anexada para provar sua suposta saída da empresa somente afirma que houve sua saída da diretoria, por alteração da diretoria, nada provando sobre sua retirada dos quadros da contribuinte.

Portanto, por ter sido quem assinou contratos para atos ilícitos e como não está provada cabalmente sua saída dos quadros da contribuinte, a responsabilidade deve ser mantida.

Analisando, contudo, as razões aduzidas pela recorrente, entendo deve ser afastada a responsabilidade no caso concreto. Primeiro, porque a mera assinatura de contratos considerados inidôneos, fato demonstrado, não implica o necessário dolo necessário para subsunção ao art. 135, III do CTN.

Além disso, há demonstração nos autos que houve saída da diretoria em período anterior ao ora atuado (2012/2014), não tendo sido demonstrado que ele ainda atuasse como diretor ou representante da interessada neste período.

Em outras palavras, não restou demonstrado os pressupostos fáticos necessários para aplicação do art. 135, III do CTN, **devendo ser afastada a responsabilidade.**

CARLOS VERA Y DOMINGUES

O responsável teve contra si imputada responsabilidade em razão dos seguintes fatos:

d) Carlos Vera Y Domingues, CPF: 215.202.908-96, engenheiro, com endereço à Rua Jesuíno Arruda, 574, apto 22, bairro Itaim Bibi, São Paulo/SP, CEP 04532-081; atuou como representante da fiscalizada na assinatura de contratos de prestação de serviços firmados com as seguintes pessoas jurídicas: CONSPEC (CNPJ: 05.8453.014/0001-71), ENGESUPRE (CNPJ: 39.091.145/0001-80), GAVIA (CNPJ: 14.314.266/0001-13), TOL CONSULTORIA (CNPJ: 09.305.512/0001-30), e RT SERVIÇOS (CNPJ: 09.400.385/0001-59). Referidos contratos foram considerados inidôneos por esta fiscalização federal;

Assim como no caso anterior, entendo que a assinatura de contrato considerado inidêneo não é razão suficiente para comprovação do dolo necessário para imputação de responsabilidade nos termos do art. 135, III do CTN.

Assim, por entender que o fisco não se desincumbiu de seu ônus, **afasto a responsabilidade imputada.**

FRANCISCO CORRALES KINDELAN

O responsável teve contra si imputada responsabilidade em razão dos seguintes fatos:

a) Francisco Corrales Kindelan, CPF: 299.099.098-16, sócio, procurador, diretor e administrador, com endereço à Alameda Jaú, 122, apto 51, Jardim Paulista, São Paulo/SP, CEP 01420-000; atuou como representante da fiscalizada na assinatura de contratos de prestação de serviços firmados com as seguintes pessoas jurídicas: CONSPEC (CNPJ: 05.853.014/0001-71), AURIFLAMA (CNPJ: 12.491.382/0001-82) e ENGESUPRE (CNPJ: 39.091.145/0001-80). Referidos contratos foram considerados inidôneos por esta fiscalização federal;

Assim como nos casos anteriores, entendo que a assinatura de contrato considerado inidôneo não é razão suficiente para comprovação do dolo necessário para imputação de responsabilidade nos termos do art. 135, III do CTN.

Assim, por entender que o fisco não se desincumbiu de seu ônus, **afasto a responsabilidade imputada.**

GILVAN RIGHETTI

O responsável teve contra si imputada responsabilidade em razão dos seguintes fatos:

e) Gilvan Righetti, CPF: 052.914.688-66, economista, com endereço à Rua dos Industriários, 263, antigo 13, Jardim Santa Rita, Embu das Artes/SP, CEP 06806-090; atuou como representante da fiscalizada na assinatura de contratos de prestação de serviços com as pessoas jurídicas: CONSPEC (CNPJ: 05.8453.014/0001-71) e TOL CONSULTORIA (CNPJ: 09.305.512/0001-30). Referidos contratos foram considerados inidôneos por esta fiscalização federal;

Assim como nos casos anteriores, entendo que a assinatura de contrato considerado inidôneo não é razão suficiente para comprovação do dolo necessário para imputação de responsabilidade nos termos do art. 135, III do CTN.

ANGEL ESCUDERO PEREZ

O responsável teve contra si imputada responsabilidade em razão dos seguintes fatos:

f) Angel Escudero Perez, CPF: 234.075.848-30, com endereço à Alameda dos Jurupis, 900, apto 142, torre 4, bairro Moema, São Paulo/SP, CEP 04088-002; atuou como representante da fiscalizada na assinatura de

contrato de prestação de serviços com as pessoas jurídicas RT SERVIÇOS (CNPJ: 09.400.385/0001-59) e GAVIA (CNPJ: 14.314.266/0001-13). Referido contrato foi considerado inidôneo por esta fiscalização federal.

Assim como nos casos anteriores, entendo que a assinatura de contrato considerado inidôneo não é razão suficiente para comprovação do dolo necessário para imputação de responsabilidade nos termos do art. 135, III do CTN.

Do Recurso de Ofício

Por fim, quanto ao recurso de ofício, analisando o acórdão recorrido, entendo que ele deve ser mantido pelos próprios fundamentos, nos termos autorizados pelo §12 do art. 114 do RICARF:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante: I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e II – referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Peço vênia para transcrever excerto do acórdão recorrido:

- Do aproveitamento dos prejuízos fiscais e das bases de cálculos negativas:

O Impugnante afirma que a fiscalização deveria intimar a contribuinte para verificar a existência de bases tributáveis do IRPJ e da CSLL passíveis de tributação relativas aos anos-base de 2012 e 2013 e se porventura desejaria compensar os prejuízos fiscais e as bases de cálculos negativas da CSLL existentes em 31/12/2011, considerando que somente em relação ao ano calendário de 2011, a DIPJ de 2012/2011, informa um prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no valor de R\$ 74.150.931,18 (Anexo Controle da Parte B do Lalur/Lacs e DIPJ).

Desta feita, o Impugnante requer a compensação desses prejuízos, com as infrações apuradas por aquela fiscalização.

Destaca que no cálculo das multas isoladas a fiscalização utilizou de prejuízos fiscais e bases de cálculos negativas da CSLL existentes, com aplicação da trava dos 30%.

Por fim, o Impugnante apresenta cálculos que considera corretos.

Portanto, o Impugnante alega que a fiscalização ignorou no lançamento a existência de prejuízos fiscais de exercícios anteriores, passíveis de compensação.

O requerimento do Impugnante tem guarida na Legislação.

(...)

Como se verifica, trata-se de uma faculdade concedida aos sujeitos passivos que mantém os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação, limitada a trinta por cento do lucro líquido ajustado.

O mesmo se diga compensação da base negativa da CSLL de exercícios anteriores na base de cálculo dessa contribuição, por sua vez fundamentada no art. 16 do mesmo diploma legal.

Como prova da existência do prejuízo fiscal de anos anteriores, a contribuinte juntou o Livro de Registro de Apuração do Lucro Real e a DIPJ.

Por meio da documentação extrai-se que a contribuinte apresentava os prejuízos fiscais e as bases de cálculos negativas apontadas.

Dito isto, considerando a manifestação da recorrente no sentido de exigir, no caso concreto, o direito assegurado pelos art. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, acolho o pleito de uso dos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de períodos anteriores, a fim de que se reduza a base de cálculo dos lançamentos, nos anos de 2012 e 2013.

Nesse sentido, deve ser mantida a decisão recorrida, pelos seus próprios fundamentos.

Diante do exposto, conheço do recurso de ofício e nego-lhe provimento e conheço dos recursos voluntários para dar-lhes parcial provimento para: afastar a responsabilidade tributária imputada a Hugo Ernesto Serafini, Carlos Vera Y Domingues, Francisco Corrales Kindelan, Gilvan Righetti, Angel Escudero Perez; para afastar a multa isolada em face da consunção e; para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100% em razão da retroatividade benigna.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz