



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10845.725111/2018-81
ACÓRDÃO	1201-007.037 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CORPUS SANEAMENTO E OBRAS LTDA E OUTROS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

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

AUTO DE INFRAÇÃO. INCORREÇÃO NA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA.

Eventual incorreção na apuração da base de cálculo não macula a validade do auto de infração, mormente se não há prejuízo à defesa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PROCEDIMENTO FISCAL - REAQUISIÇÃO DA ESPONTANEIDADE. INOCORRÊNCIA

O fato de a fiscalização dar ciência à empresa do prosseguimento dos trabalhos investigativos no lapso temporal de 60 dias após o Termo de Início de Fiscalização não lhe restitui a espontaneidade, nos precisos termos do art. 7º, § 2º do Decreto nº 70.235/72.

APRECIAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos dos artigos 98 e 123, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. APRECIAÇÃO. INCOMPETÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS.

Falece a este Colegiado se manifestar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais, *ex vi* súmula nº 28.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO CONFIGURA. SÚMULA CARF Nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

PEDIDO DE PERÍCIA. NÃO CABE INVERTER O ÔNUS DA PROVA.

A realização de diligência/perícia deve se restringir à elucidação de pontos duvidosos para o deslinde de questão controversa, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos. Objetiva subsidiar a convicção do julgador e não inverter o ônus da prova já definido na legislação.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

GLOSA DE DESPESAS. OPÇÃO POR PARCELAMENTO ESPECIAL – PERT APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. ESPONTANEIDADE. INOCORRÊNCIA.

O procedimento fiscal se inicia a partir do primeiro ato de ofício, praticado por servidor competente, fato que exclui a espontaneidade. Assim, a adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária - PERT, efetuada durante o procedimento de fiscalização, não ilide o lançamento de ofício quanto à acusação fiscal de que reduziu indevidamente o lucro líquido, mediante a apropriação de despesas não necessárias e de despesas não comprovadas, tampouco a aplicação de multa de ofício.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2013

PRAZO DECADENCIAL. IRRF. BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU NÃO COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 114.

O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

CONSÓRCIO. PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA. NÃO CABIMENTO.

O consórcio decorre de um contrato firmado entre duas ou mais sociedades com atividades em comum e complementares, que objetivam juntar esforços para a realização de determinado empreendimento. O consórcio não tem personalidade jurídica, portanto, não pode ser contribuinte de tributos, os quais são de responsabilidade das consorciadas, nos limites das condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações.

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

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

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

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

IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS. IRRF SOBRE PAGAMENTOS À BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA. EXIGÊNCIA SIMULTÂNEA. COMPATIBILIDADE.

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

titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

A tributação pelo Imposto de Renda exclusivamente na fonte, em relação a pagamentos a beneficiários não identificados ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa, não exclui a incidência de IRPJ e CSLL resultante da glosa das despesas fictícias, as quais são indedutíveis por previsão legal expressa.

IR-FONTE. ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995. DEDUÇÃO DO VALOR RETIDO E RECOLHIDO.

O IR-Fonte retido e recolhido pela fonte pagadora referente às notas fiscais cujo pagamento foi considerado sem causa ou a operação não foi comprovada deve ser deduzido do IR-Fonte lançado de ofício. O fato de o pagamento efetuado estar sujeito ao IR exclusivamente na fonte significa que esse pagamento não está sujeito à antecipação para fins de ajuste anual, ou seja, o IR-Fonte decorrente desse pagamento não poderá ser deduzido na declaração de ajuste do beneficiário, o que não configura óbice à dedução do valor retido e recolhido por ocasião do pagamento pela fonte pagadora.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. REGRA GERAL APLICÁVEL.

Um dos efeitos produzidos pela apresentação do Recurso Voluntário tempestivo é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

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

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO - CTN, ART. 150, § 4º. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO OU COMPROVAÇÃO DE OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - CTN, ART. 173, I.

Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, se houver pagamento, ainda que parcial, do tributo exigido de ofício, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Por outro lado, na ausência de pagamento ou havendo a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173, I, do mesmo dispositivo legal, contando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA QUALIFICADA. PAGAMENTOS SEM CAUSA. FRAUDE. CONTRATOS INIDÔNEOS. NOTAS FISCAIS IDEOLOGICAMENTE FALSAS.

A multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a infração, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a infração. A interposição de contratos sem a correspondente prestação de serviços e a emissão de notas fiscais ideologicamente falsas, além dos atos que materializam a infração, é ato que exterioriza e evidencia o dolo do contribuinte, dando ensejo à qualificação da multa de ofício, mormente quando inseridos em contexto que caracteriza fraude em licitação.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que 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.

PARCELAMENTO PERT. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

A competência para apreciar pedido de parcelamento de débitos no Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) reside no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e os processos administrativos com este objeto são regidos, pela Lei nº 13.496/2017 e Lei nº 9.748/99 e não pelas disposições inerentes aos processos administrativos fiscais preceituadas no Decreto nº 70.235/72 - PAF. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não possui competência para se manifestar ou impor comando a respeito de redução da multa de ofício relacionada.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 135 DO CTN. ESPECIFICAÇÃO DE ATOS ANTIJURÍDICOS.

A identificação de atos específicos praticados pelo imputado de responsabilidade tributária é dispensável quando o quadro fático aponta para uma infração à lei que faz parte da própria estratégia da empresa, o que estaria ao alcance dos seus dirigentes. Assim, em tal situação, a responsabilidade dos dirigentes é devida não apenas pela prática de um ato específico, mas pela omissão diante de atos sabidamente ilegais, ainda que praticados por terceiros, mas que possuíam a obrigação legal de impedi-los

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2013

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

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do IRPJ, *mutatis mutandis*, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à CSLL, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em: (i) dar parcial provimento aos recursos voluntários do contribuinte autuado e dos responsáveis tributários Cineas Feijó Valente e Cristina Maria Valente Atchabahian para reduzir o percentual de cálculo da multa de ofício qualificada para 100%; (ii) em dar parcial provimento ao recurso voluntário dos responsáveis tributários Marco Antônio Valente e Ricardo Gonçalves Valente para afastar as respectivas imputações de responsabilidade. Os Conselheiros Lucas Issa Halah e Alexandre Evaristo Pinto acompanharam o voto do relator pelas suas conclusões.

Sala de Sessões, em 8 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Alexandre Evaristo Pinto, Neudson Cavalcante Albuquerque.

RELATÓRIO**Da Autuação e da Impugnação**

Trata o presente de Recursos Voluntários, às fls. 2969/2985, 2988/3004, 3007/3023, 3026/3042 e 3045/3083 apresentado em face do acórdão nº 03-088.792, exarado pela 8ª Turma da DRJ/BSB, em 19 de dezembro de 2019, às fls. 2913/2943, que julgou improcedente as Impugnações apresentadas pela CORPUS SANEAMENTO E OBRAS LTDA (doravante denominada CORPUS) e responsáveis tributários, às fls. 2693/2726, 2777/2801, 2804/2829, 2832/2856 e 2859/2882, contra Autos de Infração lavrados pela Coordenação-Geral de Fiscalização - Cofis, às fls. 2324/2379, através dos quais foram constituídos os tributos abaixo relacionados, no montante principal de R\$ 18.670.225,99, apurados em conformidade com o regime tributário do Lucro Real Trimestral, referente ao anos-calendário de 2013. Além disso, também foi caracterizada a responsabilidade tributária dos sócios administradores: os Senhores Cineas Feijó Valente, Marco Antonio Valente, Ricardo Gonçalves Valente e Cristina Maria Valente Atchabahian, em relação ao crédito tributário constituído:

Relação de Créditos Tributários do Processo

TRIBUTO	DESCRIÇÃO	VALOR (R\$)
IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – IRPJ	IMPOSTO	R\$ 1.705.688,08
	JUROS	R\$ 939.890,60
	MULTA	R\$ 2.558.532,11
	VALOR DO CRÉDITO APURADO	R\$ 5.204.110,79
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL	IMPOSTO	R\$ 614.047,70
	JUROS	R\$ 338.360,60
	MULTA	R\$ 921.071,54
	VALOR DO CRÉDITO APURADO	R\$ 1.873.479,84
IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF	IMPOSTO	R\$ 3.783.193,60
	JUROS	R\$ 2.134.651,43
	MULTA	R\$ 5.674.790,33
	VALOR DO CRÉDITO APURADO	R\$ 11.592.635,36
CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO		R\$ 18.670.225,99

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

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

Do Relatório Fiscal de fls. 2.383 /2.529, parte integrante dos autos de infração, extraem-se as seguintes informações.

Previamente, cabe esclarecer que houve encerramento parcial desta fiscalização, relativamente ao ano-calendário de 2012, relativa à fiscalização do IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica e seus reflexos e IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte anos-calendário de 2012 a 2015, cuja forma de tributação do contribuinte foi declarada por meio do Lucro Real, com regime de apuração foi o Trimestral, na DIPJ.

Informou a autoridade fiscal que a CORPUS está organizada na forma de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, cuja como objeto social na época dos fatos apurados nestes autos era a “execução ou a exploração dos serviços relativos a todos os setores e modalidades de limpeza pública, como exemplificativamente, coleta de lixo, varrição e destinação final de resíduos sólidos, podendo ser resíduos domiciliares, industriais ou resíduos de serviços de saúde, serviços de água e esgoto, incluindo construção, manutenção e operação de redes e sistemas de tratamento, seja por regime de contratação ou concessão pública, manutenção de áreas verdes, parques, jardins, paisagismo, capina química, aplicação de produtos saneantes domissanitários em locais públicos, fornecimento de mão-de-obra, desinsetização e desratização, construções de usinas e estações de transbordo de lixo, alugueis de veículos e de outros meios de transporte, alugueis de máquinas e equipamentos de outros tipos, alugueis de objetos pessoais e domésticos”.

A fiscalização iniciou-se em 01/07/2015 e foi motivada pelo fato de a empresa CORPUS estar envolvida na operação denominada “Lava Jato”, deflagrada pela Receita Federal do Brasil (RFB), Ministério Público Federal (MPF) e Polícia Federal (PF), que desbaratou um esquema de corrupção na Petrobras, envolvendo as maiores empreiteiras do país.

De acordo com as denúncias apresentadas pelo Ministério Público Federal, revelou-se um grande esquema criminoso na Petrobras que envolvia a prática de crimes contra a ordem econômica, corrupção e lavagem de dinheiro, com a formação de um poderoso cartel, autodenominado de “Clube”, do qual participaram as empresas ODEBRECHT, ENGEVIX ENGENHARIA, OAS, UTC, CAMARGO CORREA, TECHINT, ANDRADE GUTIERREZ, MENDES JÚNIOR, PROMON, MPE, SKANSKA, QUEIROZ GALVÃO, IESA, GALVÃO, GDK E SETAL. Nesse esquema, que durou pelo menos dez anos (2004-2014), grandes empreiteiras organizadas em cartel, pagavam propina para altos executivos da Petrobras e outros agentes públicos para obter contratos com a aquela petrolífera, impondo gastos adicionais nesses contratos (superfaturamento) e utilizando-os para financiar pagamentos indevidos a partidos políticos, políticos eleitos ou outros agentes políticos. Esses executivos da Petrobras não só se omitiam em relação aos procedimentos adotados pelo cartel, do qual tinham conhecimento, mas também restringiam quais empresas eram convidadas para participar das licitações para

execução das obras, incluindo-se a empresa escolhida pelo cartel para ser a ganhadora dentre as participantes, alternando entre as mesmas quais seriam as empresas vencedoras.

Salientou a autoridade fiscal que restou claro, no decorrer da investigação da Operação Lava Jato, que o esquema fraudulento não se resumiu somente a contratos estabelecidos com a Petrobrás, pois se verificou que tais práticas não se restringiram somente aos contratos firmados com a estatal, uma vez que vários outros contratos assinados com órgãos públicos, nas suas diversas esferas governamentais, também continham o DNA da corrupção. O leque de corrupção era muito maior, envolveu contratos de obras envolvendo usinas nucleares a estádios de futebol e, conforme avançam as investigações, novas áreas são reveladas.

Nesse contexto, insere-se a contribuinte autuada, uma que vez o Consórcio SOMA, do qual é partícipe, efetuou pagamentos, da ordem de R\$ 6 milhões (um único pagamento feito em 13/04/2012), referente a locação de máquinas, veículos e equipamentos, à empresa JSM ENGENHARIA E TERRAPLENAGEM LTDA, a qual pertence ao grupo do doleiro ADIR ASSAD, de MARCELLO JOSÉ ABBUD e MAURO JOSÉ ABBUD, e nunca prestou os “serviços” para os quais tinha sido contratada.

Esclareceu a autoridade fiscal que o objeto do Termo de Verificação Fiscal destes autos tratou somente dos procedimentos realizados e das infrações constatadas pela fiscalização relacionadas às pessoas jurídicas, que venderam produtos/mercadorias para o CONSÓRCIO SOMA (no qual a CORPUS é consorciada) e para a própria CORPUS: ALFACOM S/A, ORION BRASIL IMPORTACAO E DISTRIBUICAO LTDA, TALKITA IND E COM DE PROD QUIMICOS LTDA e TEDRIVE INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.

DA OPERAÇÃO DESCARTE

Entendeu a autoridade fiscal que haveria necessidade de inserir o procedimento fiscal dentro de um contexto maior, uma vez que ao longo ao longo dos trabalhos realizados nas fiscalizações, verificou-se que pontas diferentes de um mesmo esquema estavam sendo observadas por duas fiscalizações, iniciadas separadamente, uma iniciada na DRF/Vitória, em desfavor da ORION BRASIL IMPORTAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO LTDA, na qual:

Entre outros indícios, constatou-se que essa empresa havia feito pagamentos a duas empresas controladas por uma determinada pessoa física. O Auditor-Fiscal da RFB, Reinaldo Queiroga, responsável pelo procedimento de fiscalização na ORION, verificou que essa empresa possuía expressiva movimentação financeira, mas era de titularidade de pessoa alheia a seus negócios, que em troca da utilização de seus dados pessoais, recebia R\$ 2.000,00 por mês (um “laranja consciente”).

Verificou-se que o controle de fato era exercido por um empresário mineiro. Em resumo, a ORION supostamente vendia mercadorias e prestava serviços para diversas empresas, porém as mercadorias e os supostos serviços nunca existiram.

A segunda fiscalização estava sendo realizada no SOMA, onde se verificou que o referido CONSÓRCIO teria comprado mercadorias de várias outras empresas, em que havia fortes indícios de inexistência de fato, no valor total de R\$ 125.000.000,00, em operações realizadas entre 2012 e 2016. Entre as empresas, que supostamente teriam vendido mercadorias ao SOMA, estava a ORION.

Dessa forma, foram juntados os esforços de ambas as fiscalizações e se verificou que havia fortes evidências de que outras empresas, além da ORION, teriam atuado no fornecimento de notas fiscais ao SOMA, sem que houvesse a efetiva entrega de mercadorias, além de que essas empresas poderiam fazer parte de uma rede de controle em comum. Acreditava-se que essas empresas, supostamente, vendiam mercadorias ao CONSÓRCIO, recebiam o pagamento dessa operação via TED ou boleto bancário e, em ato contínuo, transferiam o valor para diversas outras pessoas do esquema, em transações, novamente, sem nenhum lastro econômico/comercial.

Em razão disso, foi formulada representação ao Ministério Público Federal e, em 01/03/2018, foi deflagrada a OPERAÇÃO DESCARTE, em que foram cumpridos pela Polícia Federal, com participação de Auditores Fiscais da RFB, Mandados de Busca e Apreensão, decretados pela Justiça Federal, em diversos endereços; a fiscalizada, a ESTRE e o SOMA foram alguns dos alvos dessa Operação.

O material apreendido foi objeto de compartilhamento com a Receita Federal do Brasil, decretado pela Justiça Federal.

DA AÇÃO FISCAL

Foram lavradas diversas intimações para que a fiscalizada pudesse comprovar, de maneira inequívoca e cabal, a efetiva realização dos serviços prestados por diversas empresas contratadas por ela, que envolviam, principalmente, serviços de engenharia, consultoria e locação de equipamentos, as quais foram selecionadas tomando em conta diversos fatores que geraram dúvidas quanto à sua existência de fato, que, a princípio, não seriam condizentes com empresas similares que atuam nos mesmos ramos: o número de empregados, sua capacidade operacional (instalações adequadas, propriedade de equipamentos/veículos, dentre outros), recolhimentos de tributos, tempo de atuação no mercado, gama de clientes e demais aspectos próprios de cada tipo de serviço.

Salientou a autoridade fiscal que quando uma das empresas selecionadas para averiguação havia prestado os serviços para os quais foram contratadas, o contribuinte enviava farta documentação probatória, enquanto, para outras, isso não acontecia.

Após as idas e vindas nas respostas obtidas ao longo de diversos Termos de Intimação fiscal, a auditoria buscou localizar pagamentos realizados pelo

contribuinte a título de propina ou pagamentos não usuais para a atividade da empresa, que geraram despesas e/ou custos que foram deduzidos indevidamente na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Concluiu que os documentos enviados pela CORPUS não foram suficientes para comprovar a efetividade dos serviços prestados ou do fornecimento de mercadorias oriundos dos fornecedores ALFACOM, TALKITA, ORION e TEDRIVE, de forma que foram, em de tudo que foi exposto no TVF, constituídas, de ofício, as glosas de despesas e custos referentes ao ano-calendário de 2013, valores apurados tomando como base os lançamentos contábeis referentes a despesas e custos de serviços e mercadorias que não tiveram sua materialidade comprovada e que terão reflexos na apuração do IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica e CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Já a exigência do IRRF, decorrente de operações não comprovadas ou sem causa, alcançou os pagamentos efetuados às empresa (ALFACOM, TALKITA, ORION e TEDRIVE) emitentes de notas fiscais, cujas despesas apropriadas pelo contribuinte CORPUS foram consideradas operações não comprovadas e/ou inexistentes, sem fruição pelo sujeito passivo e consórcios que integrou de qualquer serviço prestado ou do recebimento de quaisquer produtos ou mercadorias, cujos pagamentos foram usadas para dificultar ou impossibilitar o rastreamento dos recursos pagos aos reais beneficiários.

MULTAS DE OFÍCIO – QUALIFICAÇÃO

Em face das infrações descritas, a fiscalização aplicou o percentual da multa de ofício qualificada aos tributos apurados, nos termos do inciso I e § 1º art. 44, da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14, da Lei 11.488/07, posto que o contribuinte praticou atos que deliberada e sistematicamente demonstram a presença do DOLO, no sentido de ter a consciência e agir em conluio visando produzir os efeitos (sonegação e fraude) descritos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada de 150%.

Acrescentou a autoridade fiscal que a fiscalizada cometeu, em tese, crime contra a ordem tributária, incorrendo na prática de sonegação fiscal ao deduzir como custo ou despesa, na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), valores pagos a um destinatário irreal, inapto, inexistente de fato, baseada em uma operação igualmente irreal, inexistente, sem comprovação, circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa, sujeito à incidência do IRRF à alíquota de 35%.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

À evidência da prática de infração à lei, na forma de sonegação, dolo e conluio, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, a fiscalização incluiu no pólo passivo da obrigação tributária, na condição de responsáveis solidários pelos

créditos tributários lançados, os sócios administradores da fiscalizada: (1) CINEAS FEIJÓ VALENTE, sócio administrador, CPF 002.745.508-49, (2) MARCO ANTONIO VALENTE, sócio administrador, CPF 012.279.898-81, (3) RICARDO GONÇALVES VALENTE, CPF 003.057.278-93, e (4) CRISTINA MARIA VALENTE ATCHABAHIAN, CPF 119.312.718-10.

Tal responsabilidade foi atribuída com base no Inciso III do art. 135 do CTN, pois teriam praticado os diretores, gerentes ou representantes listados efetivamente atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

II DAS IMPUGNAÇÕES

II.1 DA IMPUGNAÇÃO DA CONTRIBUINTE CORPUS SANEAMENTO E OBRAS LTDA

Cientificada dos autos de infração em 17/12/2018, e irresignada, a contribuinte CORPUS SANEAMENTO E OBRAS LTDA apresentou a impugnação de fls. 2.693/2.726, em 15/01/2019, por meio da qual oferece, em síntese, as seguintes razões de defesa.

II.1.1 Da Inclusão no PERT e nulidade dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL

Argumentou a impugnante que informou à autoridade fiscal de forma expressa e tempestiva durante o procedimento fiscalizatório que, para aquelas contratações em que não se conseguiu localizar e reunir documentação cabal, teria havido a inclusão/confissão dos débitos de IRPJ/CSLL no Programa Especial de Regularização Tributária — PERT, em 30/08/2017, instituído pela Medida Provisória nº 783/2017 (posteriormente convertida na Lei 13.496/17), na modalidade indicada no art. 2º, III, "b", da referida MP, conforme estaria demonstrado por meio da petição de fls. 2091 a 2093 / 2099 a 2124.

Com o intuito de demonstrar que os valores lançados de ofício pelo Fisco federal em dezembro/2017 já se encontravam devidamente incluídos desde agosto/2017 no PERT, a Impugnante apresentou o Laudo Técnico Contábil (doc. 2), no qual se verificaria que, a partir de cotejamento de notas fiscais da TALKITA e da ORION dentro de cada trimestre calendário, que de uma base de cálculo atuada no valor de R\$ 6.822.752,43, R\$ 5.547.686,32 (ou 81%) estariam regularmente incorporados à anistia / ao parcelamento.

Assim apresentou uma tabela resumo da adesão, elaborada a partir das Notas Fiscais de fornecedores, fls. 2091 a 2093 / 2099 a 2124.

Ressaltou que, nos termos da IN/RFB 1.855/18, apresentou pedido de revisão no qual requereu a inclusão dessa mesma parcela de 81% de IRPJ/CSLL na consolidação do PERT, com as multas de 75% (doc. 03-A/DOC. 03-B), pois as multas foram lançadas a posteriori.

Alegou que tal lançamento (IRPJ e CSLL) somente não estaria viciado em relação a 19% do seu valor, em virtude de as notas fiscais das seguintes empresas não terem sido incluídas no PERT:

- ALFACOM S/A

- TEDRIVE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Com isso, acredita que haveria absoluta nulidade do trabalho fiscal, o qual deveria ser cancelado em linha com recente jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

II.1.2. Recolhimento do IRPJ/CSLL em relação aos custos decorrentes dos fornecedores “ALFACOM” e “TEDRIVE” no 4º. Trimestre de 2013

No que tange à acusação fiscal relativa aos fornecimentos contratados pelo Consórcio SOMA no 4º. Trimestre de 2013 das empresas “ALFACOM” e “TEDRIVE”, a Impugnante alegou que fez uso do desconto de 50% do valor da multa punitiva para pagamento dentro do prazo de defesa (conforme disposto no art. 6º, da Lei 8.218/91) e recolheu integralidade do crédito tributário de IRPJ e CSLL exigido em relação a tais empresas sobre a base tributável de R\$ 1.087.166,63 do 4º. Trimestre de 2013, conforme comprovariam as anexas Guias DARF (doc. 4), no valor de R\$ 617.130,13 (IRPJ) e R\$ 222.166,85 (CSLL), conforme cálculos individualizados na planilha de folha 2.698, os quais tomaram por base as notas fiscais constantes da tabela de folha 2.699.

Assim, requereu as providências para baixa no sistema da Receita Federal do crédito tributário lançado de ofício correspondente ao citado no parágrafo anterior.

II.1.3. Da decadência do direito em lançar em relação ao 3º. Trimestre de 2013 no que se refere ao fornecedor “ALFACOM”

Alegou o impugnante que, diante do esgotamento do prazo de 5 anos para o Fisco federal homologar lançamentos efetuados nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, os respectivos valores de IRPJ/CSLL do 3º. Trimestre de 2013, estariam extintos por força da decadência em relação às seguintes Notas Fiscais listadas na folha 2.700, uma vez que, conforme exposto no próprio Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 2.383/2.529, a forma de tributação da Impugnante, nos anos-calendário de 2012 a 2015, “foi por meio do Lucro Real e o regime de apuração foi o Trimestral”.

Considerando que a ciência dos Autos de infração somente ocorreu em 17/12/2018, a partir do dia 30/09/2013, a Fiscalização possuía o prazo de 05 (cinco) anos para homologar a atividade da Impugnante. Como não o fez até 30/09/2018, teria ocorrido “o perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento”, relativo ao fornecedor ALFACOM no 3º. Trimestre de 2013, cuja base tributável é de R\$ 201.663,00.

III.4. Da Inaplicabilidade da multa qualificada no percentual de 150% -necessária redução para 75%

Alegou que não haveria no caso crime contra a ordem tributária na modalidade sonegação fiscal duas razões, a saber: (i) todas as transações foram plenamente contabilizadas e declaradas ao Fisco federal; e (ii) a Impugnante, na condição de

empresa minoritária do Consórcio SOMA (18%), não detinha poder de administração.

Assim, acredita que seria evidente que jamais pretendeu esconder do Fisco qualquer dos elementos constitutivos da obrigação tributária dos créditos aqui lançados, pois sempre refletiu em sua contabilidade as informações repassadas pelo CONSÓRCIO SOMA, as quais sempre estiveram disponíveis ao Fisco.

Além disso, o registro dessas informações em sua contabilidade, outrossim, sempre esteve fundado em contratos, notas fiscais e comprovantes de pagamento, todos repassados pela EMPRESA LÍDER, de modo que incumbia à Impugnante tão somente escriturar as informações e aplicar-lhes as consequências jurídico-tributárias cabíveis, como é o caso da dedução de despesas das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL.

Concluiu que não haveria qualquer artifício ardiloso, com a finalidade de ludibriar a fiscalização e reduzir ilicitamente a tributação aplicável, até porque era materialmente impossível que ela tomasse essas atitudes de forma consciente, no intuito de sonegar tributos, pois nunca esteve na posição de empresa-líder, a quem incumbia administrar o consórcio, ausente qualquer elemento doloso.

Por fim, no que se refere às transações realizadas diretamente entre a Impugnante e a empresa TALKITA, alegou que a totalidade das notas fiscais emitidas pela TALKITA (e deduzidas das bases tributáveis do IRPJ/CSLL) foram incluídas no PERT, de modo que o crédito tributário oriundo dessas deduções ou estaria extinto ou excluído, nos exatos termos do Código Tributário Nacional e da Lei nº 13.493/2017.

III.5. Extinção (ou exclusão) do crédito tributário antes do lançamento de ofício - aplicação análoga do art. 6º da Lei nº 8.218/1991

Suscitou que a redução da multa aplicada ao patamar de 75%, dado que a inclusão do débito no programa de parcelamento foi feita antes do lançamento de ofício, implicaria na necessária redução da multa pela metade, uma vez que o artigo 6º, inciso I, da Lei nº 8.218/1991, dispõe que a multa de ofício será reduzida em 50% se for efetuado o seu pagamento no prazo de 30 (trinta) dias, ao invés da instauração de contencioso administrativo.

IV. Do vício material do lançamento tributário – erro na apuração da base de cálculo

No que tange à acusação fiscal de que para todos os pagamentos realizados para as pessoas jurídicas discriminadas no item 1.2 do TVF, não teria havido a respectiva contrapartida de qualquer fornecimento de mercadorias, ao verificar a matéria tributável elencada pela Fiscalização, constatou erro material (fl. 2.370) que incorporou à matéria tributável o valor de R\$ 170.353,26, datado de 17/05/2013.

Ressalta que esse valor representaria 18% (percentual de participação da Impugnante no consórcio SOMA) do valor pago pelo CONSÓRCIO SOMA à TALKITA pelas mercadorias adquiridas, no valor integral de R\$ 946.407,00. No entanto, acredita que tal montante nunca poderia figurar como matéria tributável, pois representa pagamento realizado em duplicidade pelo Consórcio SOMA e integralmente devolvido pela TALKITA.

Acrescenta que se a fiscalização tivesse analisado os lançamentos contábeis relativos a esse pagamento, verificaria que a contrapartida de caixa foi lançada na conta 2.1.1.01.0000 e que a devolução desse valor ao Consórcio SOMA estaria integralmente refletida em sua contabilidade, sendo possível a verificação de que esse valor pago em duplicidade teria sido integralmente devolvido pela TALKITA nos dias 04/06/2013 e 06/06/2013, nos valores de R\$ 590.863,00 e R\$ 355.544,00, respectivamente, conforme lançamentos contábeis abaixo (fl. 2.707).

Assim, acredita que restaria claro que o erro na determinação da base de cálculo do IRFON tornaria os valores indevidos e contaminaria o lançamento com vício material insanável, tornando-o nulo de pleno direito.

Concluiu que, em face do exposto, o Fisco, ao realizar o presente lançamento de IRFON, incluindo um valor estranho à matéria tributável, apurou uma base de cálculo que violaria o artigo 142 do CTN, pois acredita que a apuração do quanto devido não constitui mera solenidade do lançamento e nem se dá de forma externa à obrigação tributária, uma vez que, para o cálculo do montante do tributo devido, deve a autoridade fiscal identificar a base de cálculo do lançamento, ocorrendo então erro ou vício material de apuração da base de cálculo, o qual viciaria por completo o lançamento tributário, tornando-o absolutamente nulo.

Citou entendimentos doutrinários e jurisprudência administrativa.

Por fim, caso não fossem consideradas as razões apresentadas, requereu a realização de perícia contábil para que fosse atestado o erro de base de cálculo. Para tanto, indicou o assistente técnico Sr. Edson Donizete de Paiva, que firmou o Laudo Técnico Contábil anexado a respeito da adesão ao PERT e apresentou os quesitos.

V. Da decadência do direito da Fazenda ao lançamento para os fatos geradores anteriores a 13 de dezembro de 2013

Suscitou que o lançamento possui inconsistências insanáveis, que igualmente acarretam o cancelamento da acusação fiscal, uma vez que os valores cobrados a título de IRFON estão sujeitos ao lançamento por homologação e, por consequência, ao prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional ("CTN") – de cinco anos contados da data do fato gerador, o qual se dá, para o referido imposto, na data em que ocorreram cada um dos pagamentos realizados pela Impugnante aos seus fornecedores.

Considerando que a intimação da Impugnante, via domicílio eletrônico tributário, ocorreu apenas em 17/12/2018, acredita que todos os créditos tributários anteriores a 17/12/2013 estariam atingidos pela decadência, nos termos do art. 156, inciso V, do Código Tributário Nacional.

Citou parecer PGFN/CAT nº 1650/2013.

II.1.4 Da impossibilidade de cobrança de valores a título de IRRF relativos aos fornecimentos contratados diretamente pelo consórcio soma

Suscitou que os autos de infração em tela são relativos a contratações e pagamentos por fornecimentos realizados através do Consórcio SOMA, da qual a Impugnante é consorciada, porém não exerce, nem nunca exerceu, a posição de empresa-líder, discriminados no documento "Anexo - Base de cálculo IRRF CORPUS SOMA TALKITA AC 2012.xls", motivo pelo qual não tinha qualquer ingerência sobre o pagamento e retenção de valores por aquele consórcio.

Como prova, ressaltou a cláusula 8 do Termo de Constituição de Consórcio SOMA, para concluir que qualquer cobrança a título de IRFON sobre as transações do Consórcio SOMA deveriam recair sobre a empresa-líder. Nesse sentido, citou o disposto no artigo 1º, cc. §§ 1º e 2º, da Lei 12.402/2011, bem como Instrução Normativa SRF nº 1.199/2011.

Aduziu que a própria Receita Federal, por meio da sua Nota Técnica nº 6/2016, questionou se o consórcio de sociedades empresárias poderia figurar no pólo passivo da relação jurídico-tributária e se as empresas que o integram são responsáveis solidárias pelas obrigações tributárias e previdenciárias decorrentes das atividades realizadas em consórcio.

Concluiu que, nos termos da cláusula 8ª do Termo de Constituição do Consórcio e em estrita observância às normas internas da própria Receita Federal do Brasil, devem ser integralmente cancelados todos e quaisquer valores cobrados da Impugnante a título de IRRF sobre pagamentos efetuados pelo Consórcio SOMA, tendo em vista que somente poderiam ser exigidos em face das empresas-líderes, jamais da Impugnante.

II.1.5 Da impossibilidade de cobrança de valores de IRRF cumulados com IRPJ/CSLL

Neste ponto alega que haveria dupla punição (bis in idem) contra a Impugnante, por meio da cumulação de cobrança de IRPJ/CSLL e de IRFON sobre as mesmas transações do ano-calendário de 2012.

No que tange às empresas ALFACOM / ORION / TALKITA, alega que, apesar de a situação cadastral destas 03 (três) empresas constar como "baixada" no cadastro da RFB, com datas de 01/01/2012, 01/01/2013 e 01/01/2012, respectivamente, destacou que isso se deu de ofício e de forma retroativa, através dos processos administrativos nº 10845.724573/2018-81, 15586.720056/2018-55 e 10845.724574/2018-26, todos instaurados no ano de 2018.

Daí, ressaltou que os fatos geradores são todos relativos ao ano-calendário de 2013, ou seja, as operações com as referidas empresas foram realizadas 05 (cinco) anos antes da decretação de baixa pela RFB.

Quanto às empresas TEDRIVE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, os pagamentos efetuados pelo Consórcio SOMA ao fornecedor TEDRIVE, o erro da acusação da Fiscalização consistiria no fato de a Impugnante ter sido autuada por realizar pagamento a beneficiários não identificados, no entanto, a referida empresa, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 09.041.202/0001-56, permaneceria, até a presente impugnação, com a situação “Ativa” no junto à RFB.

Asseverou que o TVF, em suas 147 páginas, constrói a criativa narrativa de que todas as empresas para as quais foram feitos os pagamentos no ano-calendário de 2013 seriam, em verdade, “noteiras” utilizadas pelo Consórcio SOMA apenas para emissão de notas fiscais inidôneas, embora a empresa TEDRIVE permanecesse “Ativa” junto ao cadastro da RFB.

Assim, a RFB teria pleno conhecimento da existência da pessoa jurídica, sendo totalmente descompassado com a realidade autuar a Impugnante por realizar pagamentos a beneficiários não identificados quando o próprio órgão, em seu sítio oficial, o reconhece plenamente e lhe confere situação “Ativa”.

Restaria evidenciado a falta de critério da Fiscalização no lançamento de IRFON, pois, tanto na primeira situação quanto na segunda, os pagamentos sempre foram realizados para empresas existentes e com a situação “Ativa” nos controles da RFB, sendo absolutamente inócuo o lançamento fundado em não identificação do beneficiário.

Cita posicionamento do CARF a seu favor.

Cita também a Solução de Consulta Interna nº 11 - COSIT, de 08/05/2013, para argumentar que os pagamentos foram realizados a beneficiários identificados e tiveram como causa notas fiscais que não podem ser reputadas como inidôneas, pois o fornecedor autuado ostentava situação regular perante o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas - CNPJ à época de suas respectivas contratações pelo Consórcio SOMA, no ano de 2012.

II.2 DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO CINEAS FEIJÓ VALENTE

Cientificado dos autos de infração em 17/12/2018, e irresignado, o responsável solidário CINEAS FEIJÓ VALENTE, apresentou a impugnação de 2.859/2.875, em 15/01/2019, por meio da qual oferece, em síntese, as seguintes razões de defesa.

II.2.1 DA AUSÊNCIA DE ELEMENTOS QUE DEMONSTREM QUALQUER PARTICIPAÇÃO DO IMPUGNANTE NOS ATOS CLASSIFICADOS DE ILÍCITOS, EM PARTICULAR ANTE A AUSÊNCIA DE INDICIAMENTO OU OFERECIMENTO DE DENÚNCIA FACE AO IMPUGNANTE.

Suscitou que, embora a ação fiscal tenha sido pautada na operação LAVA JATO, a investigação não resultou no oferecimento de denúncia ou qualquer elemento ou

indício que revelasse uma possível responsabilidade do Impugnante pelos fatos narrados, tendo a fiscalização se baseado na contratação e pagamento por fornecimento, os quais estariam devidamente contabilizados, de forma que tais elementos foram indicados de forma genérica.

Alega, que não houve nenhum ato de ocultação ou dissimulação de quaisquer desses atributos — natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade — de bens lícitos ou ilícitos, pois a empresa sempre teria apresentado postura colaborativa e auxiliou em todos os atos solicitados.

Por outro lado, argumentou que não se identifica no auto de infração qual teria sido o produto e o proveito dos crimes, muito menos, não haveria informação sobre qual seria a infração penal antecedente e quando ela teria sido praticada, para que se configure a acessoriedade material parcial, inerente ao tipo penal do art. 1º da Lei nº 9.613/1998.

Ressaltou que haveria dois óbices jurídicos para que se considere que a infração antecedente seria o crime contra a ordem tributária. O primeiro, que ainda não haveria lançamento definitivo do tributo devido, o que encontraria óbice na Súmula Vinculante nº 24 do STF. O segundo é que somente se considera consumado o crime de sonegação fiscal, no momento do lançamento definitivo do tributo. Logo, ainda não tendo ocorrido tal fato, é impossível, do ponto de vista lógico e cronológico, considerar que o produto que ainda não existe, já possa ter sido objeto de ocultação ou dissimulação anterior.

Alegou que não há no auto de infração a indicação de que tal crime seria de competência da justiça federal, porque nunca atuou no âmbito federal e não recebeu valores da União. Mesmo que houvesse tal delito, esse teria sido praticado "em detrimento de bens, serviços ou interesse da União ou de suas entidades autárquicas ou empresas públicas" (CR, art. 109, caput, inciso IV) a atrair a competência da Justiça Federal. Logo, em caso de se considerar, mesmo em tese, existente tal delito, sua apuração será de responsabilidade de Justiça Estadual.

Por fim, aduz que restou demonstrado a inexistência de qualquer ato (doloso ou culposos) que pudesse ser enquadrado no art. 135, III, do CTN, evidenciando a improcedência da pretensão fiscal de responsabilizar solidariamente o Impugnante pelas obrigações tributárias da empresa autuada.

II.2.2 INEXISTÊNCIA DE INFRAÇÃO À LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS

Neste tópico, argumentou que para a imputação de responsabilidade a sócios e administradores por débitos da pessoa jurídica, necessário se faz exercerem cargo de direção e agirem conscientemente de forma contrária à legislação societária ou às normas de funcionamento da empresa (contrato social, estatutos), buscando satisfazer interesse pessoal. No entanto, há necessidade de comprovar que o ato doloso foi praticado no interesse comum de ambos. Não é o que ocorre

quando o dirigente da empresa age no exercício de suas funções, ainda que não as exerça a contento (culpa)). Citou precedentes do CARF:

Assim, competiria ao Fisco comprovar que o sócio ou administrador, agindo conscientemente contra as normas de direito privado, praticou o ato deflagrador da obrigação tributária em seu próprio interesse.

Tratando-se de atividade inerente ao lançamento (identificação do sujeito passivo), a imputação de responsabilidade aos dirigentes da pessoa jurídica deve ser adequadamente motivada, aplicando-se a "teoria dos motivos determinantes". Desse modo, a invocação de 'motivos de fato' falsos, inexistentes, ou incorretamente qualificados vicia o ato. Citou jurisprudência do STF e do CARF.

Argumentou que a Fiscalização deveria ter comprovado ter o Impugnante (a) infringido dolosamente normas de direito privado, para satisfazer interesse próprio e que (b) tal conduta resultasse na obrigação tributária objeto do auto de infração que deu origem a este processo administrativo.

Concluiu que a falta de indicação de razões concretas que pudessem justificar a aplicação ao caso do art. 135, III, do CTN implicaria a nulidade do lançamento e do Termo de Responsabilidade Tributária.

II.2.3 DOS VÍCIOS MATERIAIS DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Por fim, reforçou as alegações relativas aos vícios materiais que a fiscalização teria incorrido nos lançamentos de IRPJ, CSL e IRRF contra a CORPUS e que também maculariam a responsabilização reflexa ao sócio administrador.

III DAS IMPUGNAÇÕES DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS MARCO ANTONIO VALENTE, RICARDO GONÇALVES VALENTE e CRISTINA MARIA VALENTE ATCHABAHIAN

Cientificados dos autos de infração e irresignados, os responsáveis solidários MARCO ANTONIO VALENTE, RICARDO GONÇALVES VALENTE e CRISTINA MARIA VALENTE ATCHABAHIAN apresentaram suas impugnações, por meio das quais deduziram alegações idênticas às apresentadas pela responsável CINEAS FEIJÓ VALENTE em sua peça de impugnação.

Assim, para evitar repetições desnecessárias, quanto às alegações idênticas, reporto-me ao resumo das razões de defesa do responsável CINEAS FEIJÓ VALENTE, que integra o subitem II.2 deste relatório.

Da Decisão Recorrida

Após apreciar os Autos de Infração, às fls. 2324/2379, o Termo de Verificação Fiscal, às fls. 2383/2530, e as Impugnações apresentadas pela contribuinte e responsáveis tributários, às fls. 2693/2726, 2777/2801, 2804/2829, 2832/2856 e 2859/2882, a 8ª Turma da DRJ/BSB exarou o Acórdão nº 03-088.792, em 19/12/2019, às fls. 2913/2943, que, por unanimidade de votos: (1)

rejeitou o pedido de perícia e as questões preliminares suscitadas e, no mérito, julgou improcedente a impugnação apresentada por CORPUS SANEAMENTO E OBRAS LTDA, a fim de manter o crédito tributário lançado; e (2) rejeitou as questões preliminares suscitadas e, no mérito, julgou improcedentes as impugnações apresentadas pelos administradores da pessoa jurídica, os Senhores Cineas Feijó Valente, Marco Antonio Valente, Ricardo Gonçalves Valente e Cristina Maria Valente Atchabahian, mantendo-os na condição de responsáveis solidários pelo crédito tributário. O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM.

No caso da ocorrência de multa qualificada, não há que se falar no lançamento por homologação previsto no art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN, regendo-se o prazo decadencial de cinco anos, nessa hipótese, pelo disposto no art. 173, inciso I, do mesmo Código.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO À LEI. PROVA.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

GLOSA DE DESPESAS. PARCELAMENTO ESPECIAL - PERT. ESPONTANEIDADE. INOCORRÊNCIA.

O procedimento fiscal se inicia a partir do primeiro ato de ofício, praticado por servidor competente, fato que exclui a espontaneidade. Assim, a adesão ao Parcelamento Especial - PERT, efetuada durante o procedimento de fiscalização, não ilide o lançamento de ofício quanto à acusação fiscal de que reduziu indevidamente o lucro líquido, mediante a apropriação de despesas não necessárias e de despesas não comprovadas.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2013

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiro ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, ainda que esse pagamento resulte em redução do lucro líquido da empresa.

IRRF E GLOSA DE DESPESAS. AUSÊNCIA DE BIS IN IDEM.

Não se configura bis in idem a cobrança simultânea de IRRF e de IRPJ, uma vez que se trata de fatos geradores distintos e não há vedação legal à simultaneidade entre as respectivas cobranças.

REQUERIMENTO DE PERÍCIA PRESCINDÍVEL.

O requerimento de diligência que trata de questão totalmente inócua para fins de solução do litígio deve ser indeferido por força do disposto no caput do artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Dos Recursos Voluntários

A CORPUS tomou ciência da sobredita decisão em **10/02/2020**, através da sua Caixa Postal, às fls. 2959, e os responsáveis tributários: a Sra. Cristina Maria Valente Atchabahian tomou ciência em **07/02/2020**, consoante Avisos de Recebimento – AR, às fls. 2965; o Sr. Marco Antônio Valente tomou ciência em **13/02/2020**, segundo AR, às fls. 2966; e o Sr. Cineas Feijó Valente, tomou ciência eletrônica por decurso de prazo em **19/02/2020**, às fls. 2964. No que toca ao Senhor Ricardo Gonçalves Valente, **a ciência não consta dos autos**, contudo há nota de processo considerando cientificado na data em que se manifestou nos autos.

Do Recurso Voluntário Impetrado Pela CORPUS SANEAMENTO E OBRAS LTDA

Indignada a CORPUS, em 11/03/2020, protocolou Recurso Voluntário, às fls. 3045/3083, e, citando doutrina e jurisprudências administrativas e judiciais, além de requerer a suspensão da exigibilidade, apresentou os seguintes pedidos e causa de pedir sintetizados:

Dos Autos de IRPJ/CSLL - Do Reconhecimento dos Pagamentos de IRPJ e CSLL Decorrentes dos Fornecimentos Realizados Pelas Empresas “ALFACOM” e “TEDRIVE” ao Consórcio SOMA

Quanto a este ponto a Recorrente assevera que extinguiu pela modalidade pagamentos, nos termos do art. 156, I, do CTN, os créditos tributários de IRPJ e CSLL, sobre a base tributável de R\$ 1.087.166,63 - conforme comprovam as Guias DARF juntadas na Impugnação

(doc. 04), nos valores de R\$ 617.130,13 (IRPJ) e R\$ 222.166,85 (CSLL) -, relacionados as glosas dos pagamentos efetivados pelo Consórcio SOMA, no 4º trimestre de 2013, para as empresas ALFACOM e TEDRIVE.

Entretanto, o acórdão recorrido manteve o crédito tributário lançado, sem reconhecer a parte extinta por pagamento, por conseguinte, merece ser reformado em prol de reconhecimento dos sobreditos recolhimentos e consequente extinção desses débitos.

Dos Autos de IRPJ/CSLL - Da Nulidade em Virtude da Inclusão dos Créditos Tributários no PERT Antes das Respectivas Lavraturas

Neste tópico, inicialmente argumenta que a decisão de primeira instância se baseou no fato de que a Recorrente já teria perdido a espontaneidade quando aderiu ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT). Nessa senda, entende que confundiu o instituto da denúncia espontânea com o da moratória, até porque, de acordo com o art. 155-A, do CTN, no parcelamento tem-se a exigência da penalidade (multa) e dos juros de mora, portanto não há que se falar em espontaneidade.

Prossegue informando que a adesão ao apontado programa ocorreu em 30/08/2017, instituído pela MP nº 783/2017, convertida na Lei nº 13.496/2017, na modalidade indicada no art. 2º, III, “b”, incluindo/confessando 81% dos débitos de IRPJ e CSLL lançados pelo Fisco (Laudo Técnico Contábil – doc. 02 da Impugnação), acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora por admitir que tinha perdido a espontaneidade.

Pelo exposto, nos termos da IN RFB nº 1.855/18, são incabíveis as multas de ofício à razão de 150%, (...) *uma vez que elas inexistem na data da adesão (30/08/2017) e foram lançadas a posteriori, quando os respectivos créditos tributários já se encontravam extintos ou excluídos nos termos do Código Tributário Nacional e da Lei 13.496/2017, a qual permitia a inclusão de débitos vencidos até 30/04/17, cujos lançamentos de ofícios não tivessem sido efetuados.*

Nessa senda, os atos administrativos – autuação e acórdão – combativos estão eivados de nulidade, por nítida violação ao art. 142, do CTN, devendo ser cancelados por evidentes erros na identificação da matéria tributável e no cálculo do seu montante, consoante recente jurisprudência do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Acrescenta que, caso seu pleito não seja atendido, é de rigor reduzir a multa de ofício aplicada ao patamar de 75%, dado que efetivou a inclusão dos débitos no PERT antes da concretização do lançamento de ofício, o que implica na necessária redução da multa pela metade, por aplicação analógica do art. 6º, da Lei nº 8.218/1991 c/c art. 4º da LINDB.

Todavia, (...) *ainda que se entenda que os lançamentos não são nulos e que sobre a multa de 150% deveria ter sido aplicada a redução de 40% e não de 50% à luz do inciso II, do art. 6º. Da Lei 8.218/1991, dado que o pagamento não se deu à vista, porém de forma parcelada, os*

agentes fiscais jamais poderiam ter exigido a multa no patamar de 150%, tendo em vista o parcelamento firmado pela Recorrente antes da lavratura dos autos de infração. Quer dizer, a multa de ofício aplicada deveria ser no máximo de 90%, e considerando que 75% já foi parcelada, só deveria ter sido exigido da Recorrente a diferença de 15% dessa multa, mas nunca o percentual de 150%, nos termos do art. 112, inciso IV, do CTN.

Dos Autos de IRPJ e CSLL - Da Decadência do Direito em Lançar em Relação ao 3º Trimestre de 2013 no Que se Refere ao Fornecedor “ALFACOM”

Requer a reforma do acórdão guerreado, visto que afastou a decadência dos créditos tributários de IRPJ e CSLL, correspondentes aos pagamentos realizados ao fornecedor ALFACOM no terceiro trimestre de 2013, fundada na aplicação do art. 173, I, do CTN, em razão da acusação de dolo. Contrapondo, entende que se aplica o prazo decadencial previsto no § 4º, do art. 150, do CTN, em virtude de ter ocorrido pagamento antecipado dos mencionados tributos e não prevalecer a tese da acusação, uma vez que todas as operações foram devidamente escrituradas e os respectivos valores oferecidos à tributação.

Diante do exposto, quando da ciência da autuação (17/12/2018), havia se esgotado o prazo de 5 anos contados do fato gerador – lucro real trimestral - para constituição do IRPJ e da CSLL(R\$ 221.663,00), no que toca ao terceiro trimestre de 2013 (30/09/2013), nos termos do § 4º, do art. 150, do CTN, devendo ser considerados extintos por força da decadência, em respeito ao preceituado no art. 156, V, do CTN. Em prol de subsidiar seu entendimento, colacionou jurisprudência deste tribunal.

Dos Autos de IRRF - Da Decadência do Direito da Fazenda ao Lançamento do IRRF Para os Fatos Geradores Anteriores a 13 de Dezembro de 2013

Assevera que a decisão *a quo* se equivocou quando não acatou a decadência dos lançamentos de IRRF com fatos geradores até 13/12/2013, baseada na aplicação da contagem prevista no art. 173, I, do CTN, sob o argumento da inaplicabilidade do cálculo alicerçado no art. 150, § 4º, do CNT, dada a ausência de pagamento parcial desse tributo. Isto porque, conforme supradito não restou caracterizado o dolo, e em respeito à Parecer PGFN/CAT nº 1.650/2013 e jurisprudência do CARF, aplica-se ao mencionado tributo o prazo decadencial determinado no § 4º, do art. 150, do CTN.

Assim, como tomou ciência dos autos em 17/12/2018, os IRRF cujos fatos geradores se concretizaram antes de 13/12/2013, estavam atingidos pela decadência e por conseguinte extintos, em respeito ao disposto no art. 156, V, do CTN.

Dos autos do IRRF - Do Cerceamento de Defesa Por Indeferimento Do Pedido Perícia Contábil

Alega que requereu realização de perícia contábil, com indicação de perito e apresentação de quesitos, em benefício de demonstrar erro na apuração da base de cálculo no Auto de Infração do IRRF, uma vez que foi considerado pagamento em duplicidade do Consórcio SOMA ao fornecedor TALKITA do valor de R\$ 946.407,00.

Entretanto, o acórdão contestado indeferiu o pedido com base nos seguintes argumentos: a) (...) *impugnante não conseguiu provar onde reside tal duplicidade, pois nos lançamentos listados em sua impugnação, fl. 2.707, não restou comprovado quando foram feitos o primeiro e o segundo pagamentos, prova que seria de fácil produção e que realmente atestaria o pagamento em dobro, fato que não se consegue concluir pelos recortes de lançamentos contábeis anexados na referida página; b) a prova documental constante dos autos é suficiente para formação da convicção do julgador.*

(...) *Considerando o princípio do devido processo legal, bem como as inconsistências do referido julgamento, deve-se anular o r. acórdão, determinando-se o retorno dos autos para a realização de perícia, nos termos requeridos na impugnação, sob pena de cerceamento de defesa.*

Dos Autos do IRRF - Do Vício Material do Lançamento Tributário – Erro na Apuração da Base de Cálculo

Ainda relacionado ao item anterior, constatou erro material cometido pela Fiscalização ao incorporar à matéria tributável o valor de R\$ 170.353,26 (corresponde a parcela de 18% da CORPUS, relativa ao pagamento do Consórcio SOMA no valor de R\$ 946.407,00), datado de 17/05/2013, pois representa pagamento realizado em duplicidade pelo Consórcio SOMA e integralmente devolvido pela TALKITA ao Consórcio SOMA - nos dias 04/06/2013 e 06/06/2013, nos valores de R\$ 590.863,00 e R\$ 355.544,00 -, sendo inadmissível a incidência de IRRF. (...) *Além disso, a devolução desse valor ao Consórcio SOMA está integralmente refletida em sua contabilidade, a qual sempre esteve à disposição da d. Fiscalização e que serviu integralmente para o lançamento de ofício.*

(...) *Desta feita, resta claro que o erro na determinação da base de cálculo do IRFON, que torna os valores indevidos, contamina o lançamento com vício material insanável, tornando-o completa e totalmente nulo de pleno direito, nos termos do art. 142, do CTN.*

Cita doutrina e jurisprudência administrativa relacionadas ao tema.

Da Inaplicabilidade da Multa Qualificada no Percentual de 150% - Necessária Redução para 75%

O Acórdão recorrido manteve a imputação da multa qualificada, no percentual de 150%, por entender que a Fiscalização comprovou a ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária na modalidade sonegação fiscal, subsumindo-se ao disposto no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

(...) *Ocorre que, no presente caso, não se verifica a prática de sonegação fiscal por duas razões, a saber: (i) todas as transações foram plenamente contabilizadas e declaradas ao Fisco federal; e (ii) a Recorrente, na condição de empresa minoritária do Consórcio SOMA (18%), não detinha poder de administração.*

Em suma, todas operações forma contabilizadas, lastreadas em contratos, notas fiscais e comprovantes de pagamentos, repassados pela empresa líder do Consórcio SOMA. Outrossim, não houver qualquer artifício ardiloso por parte da Recorrente visando ludibriar a Fiscalização ou reduzir ilicitamente a tributação aplicável.

(...) *Dessa forma, não há que se falar em crime de sonegação fiscal a fim de justificar o suposto dolo, ensejador do agravamento da multa para 150%. Neste ponto, carreu para peça recursal, jurisprudências administrativas alinhadas a sua argumentação.*

Dos Autos de IRRF - Da Impossibilidade de Cobrança de Valores a Título de IRRF Relativos aos Fornecimentos Contratados Diretamente Pelo Consórcio SOMA

(...) *De acordo com o r. acórdão recorrido, a Recorrente deve responder pelo IRFON relativo aos fornecimentos contratados pelo Consórcio SOMA tendo em vista o disposto no art. 1º, da Lei nº 12.402/2011.*

Assevera que a apontada decisão ignorou a interpretação da própria RFB, visto que, consoante Nota Técnica nº 6/2016, se a situação se enquadra no preceituado no § 2º, do art. 6º, da Instrução Normativa da RFB nº 1.199/2011, (...) *isto é, se a empresa líder contratar, pagar, reter e cumprir as obrigações acessórias, tudo no seu nome e CNPJ, também não deve haver controvérsia, e a questão deve-se resolver com base no inciso I do parágrafo único do art. 121 do CTN. A empresa líder realizará os procedimentos em seu nome e CNPJ (como contribuinte e codevedora das obrigações), e as demais consorciadas respondem solidariamente pelo que ela fizer ou deixar de fazer, por força do § 2º da Lei nº 12.402, de 2011. Nesse caso o lançamento, o auto de infração ou a aplicação de multa será efetuado em nome da líder, vinculando as demais por solidariedade.*

Considerando que parte dos pagamentos que incidiram IRRF são relativos às contratações e dispêndios realizados pelo Consórcio SOMA, do qual a Recorrente foi consorciada minoritária, (...) *nunca exercendo a posição de empresa-líder, motivo pelo qual não tinha qualquer ingerência sobre o pagamento e retenção de valores, discriminados no documento “Anexo – CONTABILIDADE PAGAMENTOS SEM CAUSA AC 2013 SOMA”*, de acordo com a cláusula oitava do Termo de Constituição de Consórcio, que dispõe que as empresas-líderes assumiriam a responsabilidade pela contratação e pelo respectivo pagamento, em nome do Consórcio SOMA.

Nessa quadra, é incabível a lavratura exclusivamente contra si de auto de infração de IRRF por transações do multicitado consórcio, que deveriam recair primeiramente sobre a empresa-líder, cabendo a vinculação das demais participantes por solidariedade.

Desta feita, devem ser integralmente cancelados todos e quaisquer valores cobrados da Recorrente a título de IRRF sobre pagamentos efetuados pelo Consórcio SOMA.

Dos Autos do IRRF - Da Impossibilidade de Cobrança de Valores de IRRF Cumulados com IRPJ/CSLL - Do Manifesto *BIS IN IDEM*

Aduz que a cumulação da autuação de IRPJ/CSLL com a de IRRF, sobre as mesmas transações ocorridas no ano-calendário de 2013, se mostra como uma malfadada dupla penalização / *bis in idem* contra a Recorrente repudiada em nosso ordenamento jurídico, notadamente por violação ao normatizado no art. 3º, do CTN, e no art. 41, § 3º, da Lei nº 8.981/95. Nessa senda, afirma que o Carf já se posicionou pela impossibilidade jurídica de acumular as duas autuações.

Em prol da sua acepção, assevera que no Art. 61, da Lei nº 8.981/95, o ato ilícito vem tipificado como “*um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado*”, sendo este o elemento essencial da sua hipótese de incidência, em afronta ao determinado no art. 3º, do CTN, pois instituiu (...) *uma multa sob o percentual de 53,85%, à qual o Fisco ainda fez incidir uma nova e verdadeira penalidade de ofício majorada à razão de 150% nos termos do art. 44, § 1º. da Lei 9.430/96, caracterizando-se um bis in idem.*

(...) *Deste modo, para que pudesse minimamente buscar alguma justificativa para lançar de ofício o IRFON conjuntamente com IRPJ/CSLL, o Fisco federal deveria haver deduzido os valores do mesmo IRFON das bases de cálculo de IRPJ/CSLL autuadas. (...) Ao não fazer tal dedução e insistir na desarrazoada cobrança cumulativa da forma ora combatida, o Fisco federal não só afronta o art. 41 da mesma Lei 8.981/95, que em seu art. 61 prevê a “multa de 53,85% disfarçada de imposto”, como também vilipendia o conceito de renda trazido pelo art. 43 do CTN.*

(...) *Ou seja, por qualquer ângulo que se analise, a hermenêutica jurídica não permite a concomitância dos lançamentos de ofício de IRPJ/CSLL e de IRFON, eivando o segundo de absoluta nulidade.*

Dos Autos de IRRF - Da Idoneidade das Notas Fiscais Por Conta da Regularidade no CNPJ à Época Dos Fatos Geradores

Argumenta que (...) *é de clareza hialina que no presente caso os pagamentos foram realizados a beneficiários identificados e tiveram como causa notas fiscais que não podem ser reputadas como inidôneas, afinal todos os fornecedores autuados ostentavam situação regular perante o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ à época de suas respectivas contratações pelo Consórcio SOMA ou pela ora Recorrente.*

(...) Com efeito, na remota hipótese de ser acolhida a narrativa exposta pela d. Fiscalização, é inequívoco que, após ser deflagrada a OPERAÇÃO DESCARTE, em 01/03/2018, a d. Fiscalização efetivamente identificou os efetivos beneficiários das operações, destacandose os sócios do CLARO ADVOGADOS. Diante disso, resta notório que a d. Fiscalização, ao lavrar o Auto de Infração fundado na não identificação do beneficiário, nos termos do art. 674, caput, do RIR/99, comete grave contradição e macula de nulidade todo o lançamento.

Dos Autos de IRRF - Da existência de causa para os pagamentos efetuados

Assevera que nos autos de infração de IRRF combatidos (...) a Recorrente não foi autuada pela não comprovação da operação, até porque, por vezes, a d. Fiscalização afirma que “o pagamento existiu” e que “a análise dos fatos comprovados pela auditoria, ao fim, resulta no enquadramento tanto de pagamento a beneficiário não identificado como pelo pagamento sem causa”.

Nessa toada, afirma que o enquadramento por pagamento sem causa não prospera em razão da causa diferir do motivo. Ou seja, (...) a causa se identifica com a função econômica e social do negócio, com a finalidade prática a que ele se destina, sem nenhuma indagação pertinente a considerações de ordem subjetiva, psíquica, dos interessados. Já os motivos (...) são as pré-intenções que dão ensejo ao negócio, conforme ensinamentos de Pontes de Miranda⁹. Os motivos são estranhos ao Direito, que os desconhece totalmente por não estarem vinculados à relação jurídica (ou seja, relacionados a questões de ordem subjetiva/psíquica).

(...) Dessa maneira, mostra-se precário o lançamento de IRFON por perseguir a “causa que motivou” o negócio, e não a efetiva “causa do negócio”. O § 1º do art. 61 da Lei nº 8.981/95 não busca a causa do motivo, mas, sim, causa do negócio.

(...) Isto posto e em linha com o entendimento do Fisco federal conforme Solução de Consulta Interna – COSIT n. 11/2003, mostra-se de rigor o cancelamento integral da autuação de IRFON, fundamentada no art. 61 da Lei nº 8.981/95, tendo em vista que os pagamentos efetuados pela Recorrente foram realizados com causa (notas fiscais) e a beneficiários identificados, os quais estavam, todos, com suas respectivas situações cadastrais ativas e regulares perante o CNPJ à época das respectivas contratações.

Do Pedido

Ao final requereu:

- a) (...) o reconhecimento da extinção do IRPJ / CSLL incluídos no PERT envolvendo os fornecedores TALKITA e ORION com relação às operações realizadas no exercício de 2013;

- b) (...) o reconhecimento da extinção dos valores não incluídos no PERT e objeto de autuação de IRPJ/CSLL quanto aos fornecedores ALFACOM e TEDRIVE, do 4º Trimestre de 2013, que foram integralmente recolhidos dentro do prazo legal de impugnação, com a competente baixa sistemas da Receita Federal;
- c) (...) o acolhimento das preliminares do **Tópico II.1**, reconhecendo-se a nulidade do lançamento fiscal, determinando-se o cancelamento dos autos de infração ou, quando menos, a remessa dos autos para a origem para adequação dos lançamentos, com a abertura de novo prazo para oferecimento de impugnação;
- d) (...) no mérito, a improcedência dos autos de infração, determinando-se (i) a redução da multa de IRPJ e CSLL para 75%, ante a ausência de dolo da Recorrente, conforme exposto no **Tópico II.2.A**; e (ii) a extinção dos débitos de IRFON pelos fundamentos dos **Tópicos II.2.B, II.2.C e II.2.D**.
- e) (...) Reitera, por fim, seu pedido de realização da perícia, sob pena de cerceamento de defesa, conforme exposto no **Tópico II.1.E**, a fim de comprovar a duplicidade dos pagamentos realizados pelo Consórcio SOMA à TALKITA, com devolução do respectivo montante pelo fornecedor.

Do Recursos Voluntários Impetrados Pelos Responsáveis Tributários: CINEAS FEIJÓ VALENTE, MARCO ANTONIO VALENTE, RICARDO GONÇALVES VALENTE E CRISTINA MARIA VALENTE ATCHABAHIAN

Irresignados os responsáveis tributários, apresentaram, em 10/03/2020, em peças separadas, os respectivos Recursos Voluntários, às fls. 2969/2985, 2988/3004, 3007/3023 e 3026/3042. Considerando que os conteúdos são semelhantes, em favor de evitar a repetição, resumiremos, de forma conjunta, os pontos guerreados. Nessa quadra, citando doutrina e jurisprudências administrativas e judiciais, requereram a suspensão da exigibilidade e combateram a manutenção de suas responsabilidades solidárias com base nas seguintes razões de fato e de direito:

Da Ilegitimidade Passiva

Assevera que o acórdão recorrido utilizou de um só fundamento para a manutenção da responsabilidade solidária de todos os administradores da CORPUS - que os atos praticados pela pessoa jurídica ocorreram com a participação ou consentimento de seus administradores. (...) *tal entendimento não merece prevalecer, pois a realidade fática não é a trazida pelo levantamento fiscal e tampouco pelo acórdão recorrido. Inicialmente, porque tal alegação é genérica e sem qualquer demonstração efetiva do suposto dolo cometido pelo Recorrente, a fim de ensejar a sua responsabilização pelos débitos tributários autuados.*

Ressalva que (...) a força-tarefa conjunta de diversos órgãos da Administração Pública não foi capaz de encontrar um indício sequer que autorizasse imputar responsabilidade ao Recorrente. Apenas a Fiscalização, baseada na contratação e pagamento por fornecimento, **todos devida e regularmente contabilizados, encontrou de forma genérica tais “elementos” que seriam supostas “provas cabais” da culpabilidade do Recorrente.**

(...) Ademais disso, frise-se que não houve nenhum ato de ocultação ou dissimulação de quaisquer desses atributos – natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade – de bens lícitos ou ilícitos. Ao contrário, a empresa sempre apresentou postura colaborativa e auxiliou em todos os atos solicitados, tendo a autuação se baseado nos próprios dados da regular contabilidade do Consórcio SOMA e da CORPUS.

(...) Portanto, a falta de indicação de razões concretas que pudessem justificar a aplicação ao caso do art. 135, III, do CTN, especialmente no que se refere aos pagamentos efetuados pelo Consórcio SOMA (66% da base tributável), implica a nulidade do lançamento e do Termo de Responsabilidade Tributária que cobra, do Recorrente, tributos supostamente devidos pela pessoa jurídica.

Cita jurisprudências do Supremo Tribunal Federal – STF, do Superior Tribunal de Justiça – STJ e deste Tribunal.

Dos Vícios Materiais do Lançamento Tributário

No que toca a este tópico, os responsáveis tributários produziram similares alegações relatadas para o contribuinte CORPUS.

Do Pedido

(...) Diante de todo o acima exposto, requer-se seja conhecido o presente Recurso Voluntário, a fim de que lhe seja dado provimento integral para reformar o acórdão recorrido, afastando qualquer vínculo de responsabilidade do Recorrente para, por conseguinte, excluí-lo imediatamente do polo passivo da autuação e cancelar o Termo de Responsabilidade Tributária, como medida de Direito.

É o Relatório

VOTO

Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho, Relator

DA ADMISSIBILIDADE

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

DA DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA

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

Ademais, no que diz respeito às decisões judiciais, além de não se constituírem em normas complementares do direito tributário nos termos do art. 100, do CTN¹, devem ser respeitadas as limitações impostas pelo Decreto nº 2.346/1997, e as determinações contidas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002. Quanto às citações doutrinárias que a defendente traz lume em seu petítório, em diversos tópicos da peça recursal, ressalva-se que a doutrina não integra a legislação tributária, conforme define o art. 96, do Código Tributário Nacional – CTN².

Também as decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade administrativa de Julgamento, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do art. 26 A, do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei 11.196/2005³. Veja-se também a

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

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

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

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

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

(...)

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

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

conclusão do Parecer Normativo Cosit nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013, que se presta a bem elucidar o tema:

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

DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE

Antes de analisarmos os pleitos preliminares e meritórios apresentados pela Defesa, consta dos Recursos Voluntários requisição em favor da suspensão da exigibilidade dos débitos lançados de ofício.

Aqui, convém ressaltar que a própria Impugnação e o Recurso Voluntário, suspendem a exigibilidade do crédito. Essa é a regra geral de atribuição de efeito suspensivo aos recursos, prevista no inciso III, do art. 151, do Código Tributário Nacional (CTN). Destarte, nos termos da legislação ora citada e por ter a Contribuinte e os Responsáveis Tributários atravessado tempestivamente os apontados recursos, neste momento a exigência encontra-se suspensa.

DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

Os responsáveis tributários asseveraram que (...) *caso se pretenda considerar que a infração antecedente seria o crime contra a ordem tributária, **há dois óbices jurídicos intransponíveis para tanto***. Trata-se de pleito relacionado à Representação Fiscal Para Fins Penais formalizada, nos termos do caput, do art. 83, da Lei nº 9.430/96⁴.

Quanto a este tema, há um rito especial para essas representações, disciplinado, à época dos fatos geradores das autuações em tela, pela Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro

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

- a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

⁴ Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

de 2010 – revogada pela Portaria RFB nº 1.750, de 12/11/2018. No âmbito deste Conselho, cabe menção à Súmula CARF nº 28: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais”, de observação obrigatória pelos Conselheiros deste Tribunal em cumprimento ao disposto no art. 123, do Anexo do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023⁵.

DA DELIMITAÇÃO DA LIDE

Dos Autos de IRPJ/CSLL - Do Reconhecimento dos Pagamentos de IRPJ e CSLL Decorrentes dos Fornecimentos Realizados Pelas Empresas “ALFACOM” e “TEDRIVE” ao Consórcio SOMA

A CORPUS requereu a reforma do acórdão recorrido em prol do reconhecimento da extinção da parcela da autuação do IRPJ/CSLL, relacionada à glosa de despesas referentes aos pagamentos realizados pelo Consórcio SOMA aos fornecedores “ALFACOM” e “TEDRIVE”. Conduto, conforme demonstraremos trata-se de parte do crédito tributário lançado de ofício, extinto por pagamento, e, por conseguinte, não faz parte da presente lide.

Consoante conclusão do Parecer da Delegacia da Receita Federal do Brasil – DRF em Barueri-SP, às fls. 2885/2889, o crédito tributário foi segregado em três parcelas:

- a) (...) *Devem ser apartados os créditos tributários não impugnados e que foram incluídos no PERT acompanhados da multa de 75% (já que o interessado contesta a aplicação da multa de 150% aos valores incluídos no PERT):*

Tributo	1º tri/2013	2º tri/2013	3º tri/2013	4º tri/2013	Multa
IRPJ	297.051,89	749.934,81	224.054,52	107.673,96	75%
CSLL	106.938,68	269.976,53	80.659,62	38.762,62	75%

- b) (...) *Devem ser apartados os créditos tributários não impugnados, não incluídos no PERT e objeto de recolhimentos (valores relativos ao fornecedor Alfacom do 4º trim/2013):*

Tributo	4º tri/2013	Multa
IRPJ	276.557,16	150%
CSLL	99.560,58	150%

⁵Art. 123. A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF. (...)

§ 4º As Súmula de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

c) (...) **Devem ser mantidos no presente processo para envio a julgamento: (g.n.)**

- i. todos os créditos tributários de IRRF;
- ii. a parcela de 75% da multa de ofício incidente sobre os débitos transferidos ao PERT;
- iii. os créditos tributários de IRPJ e CSLL do 3º trimestre relativos ao fornecedor ALFACOM, para os quais o requerente alegou a decadência:

Tributo	4º tri/2013	Multa
IRPJ	50.415,75	150%
CSLL	18.149,67	150%

d) Por fim, segue quadro resumo quanto ao lançamento do IRPJ/CSLL:

Quadro resumo – IRPJ e CSLL (R\$)

Parcelas	1º tri/2013		2º tri/2013		3º tri/2013		4º tri/2013	
	IRPJ	CSLL	IRPJ	CSLL	IRPJ	CSLL	IRPJ	CSLL
PERT	297.051,88	106.938,68	749.934,81	269.976,53	224.054,52	80.659,62	107.673,96	38.762,62
Pagamento	---	---	---	---	---	---	276.557,16	99.560,58
Julgamento	---	---	---	---	50.415,75	18.149,67	---	---
Total lançado	297.051,88	106.938,68	749.934,81	269.976,53	274.470,27	98.809,29	384.231,12	138.323,20

Em cumprimento aos apartamentos precitados, os créditos tributários não impugnados e que foram incluídos no PERT, acrescidos da multa de ofício de 75%, conforme Termo de Transferência de Crédito Tributário, às fls. 2894, foram transferidos para o processo nº 13896.722.190/2019-42, conforme abaixo discriminados:

13/12/2018 - IRPJ									
CT/Componentes						Valor inicial		Valor transferido	
Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Vcto do Principal	Vcto da Multa	Valor do Principal	% Multa Vinculada	Valor do Principal	% Multa Vinculada
2917	01-2013	TRIMESTRAL	REAL / BRASIL	30/04/2013	16/01/2019	297.051,88	150,00%	297.051,88	75,00%
2917	02-2013	TRIMESTRAL	REAL / BRASIL	31/07/2013	16/01/2019	749.934,81	150,00%	749.934,81	75,00%
2917	03-2013	TRIMESTRAL	REAL / BRASIL	31/10/2013	16/01/2019	274.470,27	150,00%	224.054,52	75,00%
2917	04-2013	TRIMESTRAL	REAL / BRASIL	31/01/2014	16/01/2019	384.231,12	150,00%	107.673,96	75,00%
13/12/2018 - CSLL									
CT/Componentes						Valor inicial		Valor transferido	
Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Vcto do Principal	Vcto da Multa	Valor do Principal	% Multa Vinculada	Valor do Principal	% Multa Vinculada
2973	01-2013	TRIMESTRAL	REAL / BRASIL	30/04/2013	16/01/2019	106.938,68	150,00%	106.938,68	75,00%
2973	02-2013	TRIMESTRAL	REAL / BRASIL	31/07/2013	16/01/2019	269.976,53	150,00%	269.976,53	75,00%
2973	03-2013	TRIMESTRAL	REAL / BRASIL	31/10/2013	16/01/2019	98.809,29	150,00%	80.659,62	75,00%
2973	04-2013	TRIMESTRAL	REAL / BRASIL	31/01/2014	16/01/2019	138.323,20	150,00%	38.762,62	75,00%

Já os créditos tributários não impugnados, não incluídos no PERT e objeto de recolhimentos apontados no pedido à epígrafe - valores relativos ao fornecedor Alfacom do 4º

trim/2013 -, segundo Termo de Transferência de Crédito Tributário, às fls. 2896, foram transferidos para o processo nº 13896.722.191/2019-97, conforme abaixo discriminados:

13/12/2018 - IRPJ									
CT/Componentes						Valor inicial		Valor transferido	
Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Vcto do Principal	Vcto da Multa	Valor do Principal	% Multa Vinculada	Valor do Principal	% Multa Vinculada
2917	04-2013	TRIMESTRAL	REAL / BRASIL	31/01/2014	16/01/2019	384.231,12	150,00%	276.557,16	150,00%
13/12/2018 - CSLL									
CT/Componentes						Valor inicial		Valor transferido	
Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Vcto do Principal	Vcto da Multa	Valor do Principal	% Multa Vinculada	Valor do Principal	% Multa Vinculada
2973	04-2013	TRIMESTRAL	REAL / BRASIL	31/01/2014	16/01/2019	138.323,20	150,00%	99.560,58	150,00%

Em suma, quanto a este pleito, carece interesse de agir por parte da Recorrente, pois se encontra atendido no processo 13896.722.191/2019-97, tampouco instaurou-se lide.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

DAS PRELIMINARES

Da Nulidade dos Atos Administrativos

Da Introdução

A Recorrente e os Responsáveis Solidários (apenas suscitam as preliminares de nulidade relacionadas aos itens “a” e “c”) alegam que os atos administrativos estão eivados de nulidade pelos motivos abaixo elencados:

- Dos Autos de IRPJ/CSLL, em Virtude da Inclusão dos Créditos Tributários no PERT Antes das Respectivas Lavraturas;
- Dos autos do IRRF – Do Cerceamento de Defesa Por Indeferimento Do Pedido Perícia Contábil; e
- Dos Autos do IRRF - Do Vício Material do Lançamento Tributário – Erro na Apuração da Base de Cálculo.

Antes de aprofundarmos a análise dos sobreditos questionamentos, é salutar esclarecer que em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa esculpidos no

inciso LV, art. 5º, da Constituição Federal⁶, tem-se como dispositivo legal aplicável no âmbito da Administração Tributária o Decreto nº 70.235, de 1972, que versa a respeito do processo administrativo fiscal e do julgamento do contencioso (PAF), por conseguinte, no tema, não demanda aplicação subsidiária de outros dispositivos da lei geral do processo administrativo federal (Lei nº 9.784/1999).

A par disso, tem-se que consoante o art. 14, do Decreto nº 70.235, de 1972⁷, a fase processual da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva da exigência e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração Tributária.

Ainda, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972⁸, somente se pode cogitar de declaração de nulidade do ato administrativo de lançamento quando o ato tiver sido lavrado por agente incompetente (art. 59, inciso I) ou, quando a preterição do direito de defesa se der em uma fase posterior à lavratura do ato pela autoridade fazendária (art. 59, inciso II). Veja-se que as demais irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade, sendo sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se por este ocasionadas, ou se não influírem na solução do litígio, conforme o art. 60, do assinalado dispositivo.

Destarte, *a priori*, à luz dos dispositivos legais que regem a matéria, no caso em exame não se evidencia motivos capazes e suficientes para decretar a nulidade dos atos administrativos, uma vez que os Autos de Infração foram lavrados por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a

⁶ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

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

⁷ Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

⁸ Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

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

(...)

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

pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

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

Neste ponto, merece citação a Súmula CARF nº 162⁹, estabelecida nos termos do art. 123, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, através da qual se denota que com só a partir do protocolo da impugnação se instaura o direito ao contraditório e a ampla defesa.

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

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

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

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

⁹ **Súmula CARF nº 162:** O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

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

Feita a introdução, nos inclinaremos na análise detalhada das questões de nulidade levantadas pela Recorrente.

Da Nulidade dos Autos de IRPJ/CSLL - em Virtude da Inclusão dos Créditos Tributários no PERT Antes das Respectivas Lavraturas

A Recorrente e os Responsáveis Solidários aduzem que por ter a CORPUS aderido ao parcelamento antes do encerramento da ação fiscal, os créditos tributários inclusos no PERT estavam extintos ou excluídos nos termos do Código Tributário Nacional e da Lei 13.496/2017, portanto é incabível a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%. Destarte, os atos administrativos – autuação e acordo – combatidos estão eivados de nulidade, por nítida violação ao art. 142, do CTN, devendo ser cancelados por evidentes erros na identificação da matéria tributável e no cálculo do seu montante, consoante recente jurisprudência do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Subsidiariamente, caso o pleito à epígrafe não seja atendido, demandam: redução da multa de ofício ao patamar de 75%, em virtude da adesão ao PERT antes de concretizado o lançamento de ofício do IRPJ/CSLL, por aplicação analógica do art. 6º, da Lei nº 8.218/1991 c/c art. 4º da LINDB; ou aplicação sobre a multa de ofício de 150% da redução de 40% e não de 50% à luz do inciso II, do art. 6º, Da Lei 8.218/1991. Quer dizer, a multa de ofício aplicada deveria ser no máximo de 90%, e considerando que 75% já foi parcelada, só deveria ser exigido da Recorrente a diferença de 15% dessa multa, mas nunca o percentual de 150%, nos termos do art. 112, inciso IV, do CTN.

A decisão de primeira instância, citando o art. 7º, do Decreto nº 70.235/72 - PAF¹⁰, de pronto afasta a pretensão da Defesa ao sustentar que o início de procedimento fiscal exclui a

¹⁰ Art. 7º **O procedimento fiscal tem início com:**

I - **o primeiro ato de ofício**, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

(...)

§ 1º **O início do procedimento exclui a espontaneidade** do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

espontaneidade, em razão do caso sob julgo ter iniciado em **01/07/2015**, conforme AR relacionado ao Termo de Início de Fiscalização, às fls.150/151, e a Recorrente solicitou sua inclusão no PERT em **30/08/2017**, às fls. 2.100. Conclui, registrando que quando da adesão ao PERT, a CORPUS não estava abrigada pelo instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138, do CTN¹¹, uma vez que já se encontrava sob ação fiscal, ou seja, a espontaneidade se achava afastada no momento da solicitação de sua inclusão no Parcelamento Especial.

Dessa forma, afastou a nulidade, visto que a Autoridade Fiscal agiu em estrito cumprimento ao preceituado no art. 142, do CTN. Ademais salientam que os créditos tributários não impugnados e que foram incluídos no PERT, acrescidos da multa de ofício de 75%, conforme Termo de Transferência de Crédito Tributário, às fls. 2894, foram transferidos para o processo nº 13896.722.190/2019-42, constatação já salientado neste voto, quando da delimitação da presente lide.

E quanto aos pleitos subsidiários de redução da multa qualificada de 150% em 50% ou 40%, infere que em ambos os casos não prosperam nos termos do art. 6º, incisos I e II, da Lei nº 8.218/91. A uma, no que toca à redução prevista no inciso I, não cabe, pois, só se aplica nos casos de “pagamento ou a compensação”. A duas, quanto à do inciso II, considerando que o parcelamento ocorreu previamente à notificação do lançamento, carece de amparo legal.

Em que pese o inconformismo dos Recorrentes, no que tange ao pedido de nulidade, o entendimento não tem amparo normativo, pelos seguintes motivos.

Vê-se que, em outras palavras, a pretensão da Defesa é de que seja reconhecida a impossibilidade de o auto de infração abranger a multa de ofício qualificada imputada aos débitos incluídos no PERT, por acreditar que há prevalência da confissão de dívida no parcelamento sobre o lançamento de ofício, e assim, afastar a multa de ofício que estaria vinculada aos tributos lançados.

Contudo, como muito bem evidenciado pela decisão recorrida, uma vez iniciado o procedimento fiscal, fica excluída a espontaneidade do contribuinte, implicando na responsabilidade pelas infrações que vierem a ser apuradas, nos termos do art. 7º, do PAF.

Por consequência, independente da espécie de parcelamento (ordinário ou especial) requerido após o início do procedimento fiscal, embora esteja resguardado o direito do

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos. (g.n.)

¹¹ Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se fôr o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. **Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (g.n.)**

contribuinte de incluir os débitos, concretizando a confissão de dívida desses valores, que, em tese, dispensaria a formalização por lançamento dos montantes “confessados”, indubitavelmente não impossibilita/invalida a lavratura de auto de infração quanto aos mesmos montantes, muito menos tem o condão de afastar automaticamente a responsabilidade por multas punitivas decorrentes de falta de pagamento de tributo.

A sobredita aceção está em consonância com a jurisprudência administrativa prevalente do CARF, notadamente da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, conforme ementas transcritas:

OPÇÃO POR PARCELAMENTO ESPECIAL (PAES) APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. ESPONTANEIDADE.

Opção pelo PAES no decorrer da ação fiscal não afasta a aplicação de multa de ofício, uma vez que o início do procedimento exclui a espontaneidade do contribuinte. (Acórdão nº 9101-001.541 – 1 Turma. Sessão de 21/11/2012)

PAES. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Legítimo o lançamento para a constituição de penalidade de ofício quando não há espontaneidade, ainda que para a inclusão deste no Parcelamento. (Acórdão nº 9101-00.649 – 1 Turma. Sessão de 31/08/2010)

MULTA DE OFÍCIO. PARCELAMENTO APÓS INÍCIO DA AÇÃO FISCAL.

O parcelamento de débito após o início do procedimento fiscal não afasta a multa de ofício por ausência de espontaneidade. (Acórdão nº 9303-005.046 – 1 Turma. Sessão de 12/04/2017)

Além disso, não podemos olvidar que, no presente caso, o crédito tributário não havia sido constituído por meio do presente lançamento de ofício, um procedimento anterior e necessário para liquidação pelo parcelamento questionado. Assim, não será a possibilidade de parcelamento, antes do encerramento do procedimento inquisitorial, uma causa suficiente para a exoneração do próprio lançamento tributário, pois não se pode extinguir, por parcelamento, o crédito tributário que sequer foi constituído, nos termos dos artigos 142 e 155-A do CTN¹².

¹² Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

(...)

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.

§ 3º Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial.

Nessa linha intelectual, não há que se falar em nulidade absoluta do lançamento e deve ser mantida a decisão guerreada, em razão de que restou demonstrado a lisura da ação do Fisco ao efetuar o lançamento com a respectiva multa de ofício qualificada, em decorrência de estar no exercício, conforme já afirmado, de um dever de ofício. Tanto assim que a própria lei instituidora do PERT – nos termos do § 2º, do art. 1º, da Lei nº 13.496/2017¹³ - previu a inclusão de tais casos nesse Parcelamento Especial.

No que toca aos pleitos subsidiários, estão intimamente relacionados à contestação da imputação da multa de ofício qualificada de 150% que ainda será apreciado neste voto, posto que engloba o pedido de extinção da parcela de 75% da multa de ofício incidente sobre os débitos transferidos ao PERT, segundo delimitação da presente contenda. Assim, quando da apreciação da qualificação da multa, nos manifestaremos.

Ante ao exposto, rejeita-se a nulidade.

Da Nulidade dos autos do IRRF – Do Cerceamento de Defesa Por Indeferimento Do Pedido Perícia Contábil

A CORPUS aduz que requereu realização de perícia contábil, com indicação de perito e apresentação de quesitos, em benefício de demonstrar erro na apuração da base de cálculo no Auto de Infração do IRRF, contudo teve seu pedido indeferido pela decisão recorrida, sob o argumento que prova documental constante dos autos era suficiente para formação da convicção do julgador. Nessa toada, requer anulação da decisão de primeira instância, em prol de que os autos retornem para a realização de perícia, nos termos requeridos na impugnação, sob pena de cerceamento de defesa.

As demandas para realização de perícia/diligência encontram-se no espectro do sagrado direito de petição dos litigantes, em respeito ao determinado no art. 5º, XXXIV, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988¹⁴. Entretanto, segundo exporemos com maior profundidade quando da análise do pedido de perícia, o deferimento ou não faz parte da livre convicção da

§ 4º A inexistência da lei específica a que se refere o § 3º deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica.

¹³ Art. 1º Fica instituído o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos desta Lei.

(...)

§ 2º O Pert abrange os débitos de natureza tributária e não tributária, vencidos até 30 de abril de 2017, inclusive aqueles objeto de parcelamentos anteriores rescindidos ou ativos, em discussão administrativa ou judicial, ou **provenientes de lançamento de ofício efetuados após a publicação desta Lei**, desde que o requerimento seja efetuado no prazo estabelecido no § 3º deste artigo. (g.n.)

¹⁴ XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

autoridade julgadora que, sem consistir em cerceamento da defesa, pode indeferir aquelas consideradas imprescindíveis ou impraticáveis, notadamente, como neste conflito, quando entende que os autos já se encontravam suficientemente munidos das provas necessárias à formação do seu convencimento, nos termos do art. 18, do Decreto nº 70.235/72¹⁵.

Ademais, no âmbito deste Conselho, cabe menção à Súmula CARF nº 163: “O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis”, de observação obrigatória pelos Conselheiros deste Tribunal em cumprimento ao disposto no art. 123, do Anexo do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023¹⁶.

À vista dos motivos expostos, afasto essa preliminar.

Todavia, apesar de não ser passível de anulação o procedimento fiscal, a questão relativa ao erro na apuração da base de cálculo do IRRF combatido, por ser afeita ao mérito, será apreciada no momento oportuno.

Da Nulidade dos Autos do IRRF - Do Vício Material do Lançamento Tributário – Erro na Apuração da Base de Cálculo

A Recorrente assevera que a Autoridade Fiscal incorreu em erro quando da determinação da base de cálculo do IRRF, pois considerou um pagamento em duplicidade, o que, sob sua ótica, contamina o lançamento com vício material insanável, tornando-o completa e totalmente nulo de pleno direito, nos termos do art. 142, do CTN.

A decisão *a quo* tratou a questão de nulidade juntamente com o mérito. No que toca à preliminar, afastou arguindo que (...) *não há que se falar em nulidade nos cálculos do montante devido pelos motivos expostos pela impugnante, pois, se assim o fosse, não haveria provimento parcial no contencioso tributário.*

Embora, repisamos, a apreciação do mérito, relativo ao suposto erro na apuração da base de cálculo do IRRF, acontecerá em momento oportuno, indubitavelmente estamos diante de uma questão de correção de hipotético **erro de fato** cometido pela Autoridade Autuante. Em suma, se restar comprovado, não passará de mera incorreção na apuração na base de cálculo, cuja retificação é admitida pela legislação atinente, conforme será demonstrado.

¹⁵ Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

¹⁶ Art. 123. A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF.
(...)

§ 4º As Súmula de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Inicialmente destacamos que, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública, a revisão de ofício de lançamento quando há erro de fato é autorizada pelos arts. 145, III, c/c art. 149, IV, ambos do CTN¹⁷. Aqui, merece registro em que pese autorize a revisão do lançamento quanto ao erro de fato, **o Código Tributário Nacional não autoriza** a revisão do lançamento quando há – se o caso – **erro de direito**. A esse respeito, são as primorosas considerações de Humberto Ávila:

A mudança de orientação da Administração quer com relação à prática até então adotada, quer com referência aos atos de lançamento já efetuados, só pode dizer respeito a erros de fato, nunca erros de direito. Com efeito, se a Administração, por algum motivo, entende que a legislação foi mal-aplicada, só pode mudar a orientação para o futuro, não para o passado, inclusive por determinação do art. 146 do Código Tributário Nacional. (Segurança Jurídica – Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário, Malheiros, 2011, p. 458)

Como também entende Ricardo Lobo Torres, reiterando a impossibilidade de revisão de lançamento por erro de direito:

Enquanto o artigo 149 exclui o erro de direito dentre as causas que permitem a revisão do lançamento anterior feito contra o mesmo contribuinte, o artigo 146 proíbe a alteração do critério jurídico geral da Administração aplicável ao mesmo sujeito passivo com eficácia para os fatos pretéritos (O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte, RFDT 06/09, dez/03)

Também os assinalados normativos não legitimam tal alteração pela autoridade julgadora administrativa. Em suma, representa o julgamento de processos administrativos uma forma de se controlar a legalidade do lançamento de ofício, carecendo as autoridades julgadoras de competência para refazer o lançamento.

Entretanto, no que toca ao **erro de fato**, de pronto, segundo o art. 60, do Decreto nº 70.235/1972, já citado neste voto, no âmbito do contencioso, não importarão em nulidade as demais irregularidades, incorreções e omissões, as quais devem ser sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se por este ocasionadas, ou se não influírem na solução do

¹⁷ Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:
(...)

III iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 149. O lançamento é efetuado e **revisto de ofício pela autoridade administrativa** nos seguintes casos:
(...)

IV quando se comprove falsidade, **erro** ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

(...)

Parágrafo único. **A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública. (g.n.)**

litígio. Já o § 3º, do art. 18, do mesmo decreto¹⁸, em respeito aos princípios do contraditório e ao da ampla defesa, garante aos Sujeitos Passivos o direito de nova impugnação administrativa quando detectadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência.

O art. 41, do Decreto nº 7.574/2011¹⁹, se alinha a tal diretriz legal, explicitando a possibilidade de alteração de lançamento e a necessária oportunização de contencioso desde impugnação administrativa. Inclusive, tal dispositivo também dispõe sobre **erro de fato**, ao possibilitar tal alteração do lançamento por: (a) **apuração incorreta da base de cálculo (inciso I, alínea a)**, (b) não inclusão de matéria devidamente identificada no crédito tributário (inciso I, alínea b) ou (c) fatos novos, desconhecidos pela autoridade lançadora original (inciso II). Ou seja, está devidamente engajado às diretrizes do Código Tributário Nacional.

Enfim, se o Codex Fiscal e demais normas que dispõem sobre o processo administrativo fiscal admitem a reparação de eventuais erros de fato, notadamente quando há **apuração incorreta da base de cálculo do crédito tributário**, cometidos pela Autoridade Autuante, inclusive quando resultem em agravamento da exigência inicial, cuja correção se perfaz mediante

¹⁸ Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

¹⁹ Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou
b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o **caput** terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do **quantum** devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§ 4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o **caput** devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão. (g.n.)

concretização de lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar, **indiscutivelmente não há qualquer óbice em corrigir tal equívoco de fato, caso reste comprovado, que se reverta em exoneração**, até porque representa uma típica situação abarcada pelo princípio “quem pode o mais, pode o menos”.

Para sedimentar as considerações feitas no presente voto, traz-se à colação o entendimento expresso nas seguintes ementas extraídas de acórdãos desse Egrégio Conselho Administrativo:

AUTO DE INFRAÇÃO. INCORREÇÃO NA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Eventual incorreção na apuração da base de cálculo não macula a validade do auto de infração, mormente se a apontada imprecisão resta incomprovada. (Acórdão nº 3401004.376 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 01/02/2018)

ERRO DE FATO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. (Acórdão nº 2001-004.222 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária. Sessão de 28/04/2021)

ERRO DE FATO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA.

Não havendo prejuízo à defesa, não há que se declarar a nulidade do lançamento por erro de fato. (Acórdão nº 2101-002.336 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 17/10/2013)

Face ao exposto, rejeito a proposição de nulidade afirmada pela Recorrente.

Da Ilegitimidade Passiva

Da Impossibilidade de Cobrança de Valores a Título de IRRF Relativos aos Fornecimentos Contratados Diretamente Pelo Consórcio SOMA

A CORPUS e os responsáveis solidários inconformados com a decisão de primeira instância testificam que não deve prosperar o entendimento de que, a Autuada por fazer parte do consórcio SOMA, deve responder pela atuação do IRRF, relativo aos fornecedores contratados pelo consórcio, cujas operações não foram comprovadas ou suas causas, em respeito ao disposto no art. 1º, da Lei nº 12.402/2011²⁰, posto que nunca ocupou a posição de empresa-líder e,

²⁰ Art. 1º As empresas integrantes de consórcio constituído nos termos do disposto nos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, **respondem pelos tributos devidos, em relação às operações praticadas pelo consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento**, observado o disposto nos §§ 1º a 4º.

portanto, estava desprovida de poderes de administração para autorizar os pagamentos sob combate.

Em benefício do seu pleito, alegam que a precitada ilação ignora interpretação da própria RFB corporificada na Nota Técnica (NT) nº 6/2016, que orienta que o lançamento, o auto de infração ou a aplicação de multa será efetuado em nome da empresa líder, vinculando as demais por solidariedade, quando ela contrata, paga, retem e cumpri as obrigações acessórias, tudo no seu nome e CNPJ, nos termos do determinado nos §§ 1º e 2º, do art. 2º e art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, ambos da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.199/2011.

Nessa toada, como parte dos pagamentos que incidiram o IRRF em desfavor da Recorrente, estão relacionados às contratações e dispêndios realizados pelo Consórcio SOMA, no qual sempre fez parte como consorciada minoritária, e, de acordo com a cláusula 8ª, do Instrumento de Constituição de Consórcio, cabe as empresa-líderes a responsabilidade pela contratação e pelo respectivo pagamento, em nome do Consórcio SOMA, aduzem que é incabível a lavratura exclusivamente contra a CORPUS dos autos de infração de IRRF por pagamentos contratados pelo multicitado consórcio, os quais devem ser integralmente cancelados, por caracterizar ILEGITIMIDADE PASSIVA. Quer dizer, deveriam ter sido lavrados contra a empresa líder, admitindo-se a vinculação das demais consorciadas por solidariedade.

A decisão de primeira instância deliberou que não assistia razão a Interessada, dado que o art. 1º, da Lei 12.402/2011, determina que as consorciadas, deverão responder pelos tributos devidos relativos às operações realizadas pelo consórcio, de acordo com o seu percentual de participação. Ademais, nesta mesma linha, a cláusula 4.4, do Instrumento de Constituição do Consórcio SOMA, prevê que as consorciadas responderão solidariamente pelos atos praticados pelo citado Consórcio. Afinal acrescentou que, *diante de todas as peças acostadas aos autos, atuou escorreitamente o Fisco (...) uma vez que restou nítido o proveito tributário obtido pela CORPUS, na medida em que apropriou as despesas relativas aos pagamentos realizados ao consórcio SOMA, conforme se constata na seguinte descrição constante do TVF, fl 2.510.*

Para o deslinde da questão, inicialmente cabe trazermos à baila os arts. 278 e 279, da Lei nº 6.404/76²¹, que disciplinam a constituição de consórcio, dos quais destacamos: o

§ 1º O consórcio que realizar a contratação, em nome próprio, de pessoas jurídicas e físicas, com ou sem vínculo empregatício, poderá efetuar a retenção de tributos e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, ficando as empresas consorciadas solidariamente responsáveis.

§ 2º Se a retenção de tributos ou o cumprimento das obrigações acessórias relativos ao consórcio forem realizados por sua empresa líder, aplica-se, também, a solidariedade de que trata o § 1º .

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º abrange o recolhimento das contribuições previdenciárias patronais, da contribuição prevista no art. 7º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, inclusive a incidente sobre a remuneração dos trabalhadores avulsos, e das contribuições destinadas a outras entidades e fundos, além da multa por atraso no cumprimento das obrigações acessórias. (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 2014)

§ 4º O disposto neste artigo aplica-se somente aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.(g.n.)

²¹Art. 278. As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste Capítulo.

consórcio **não goza de personalidade jurídica**; as consorciadas **somente se obrigam** quanto às condições previstas no respectivo contrato, **respondendo cada uma por suas obrigações**; a **solidariedade entre as consorciadas não se presume**; e no termo de constituição devem estar expressos: **a definição das obrigações e responsabilidade** de cada sociedade consorciada, e das prestações específicas; e as **normas sobre administração** do consórcio, **contabilização e representação** das sociedades consorciadas.

O art. 1º, da Lei nº 12.402/2011, na mesma linha da norma das S/A, dispõe que as empresas integrantes dos consórcios **respondem pelos tributos devidos, em relação às operações praticadas pelo consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento**. Contudo, prevê a solidariedade das consorciadas, no caso de o **consórcio realizar a contratação, em nome próprio**, bem como quando a **empresa líder realiza a retenção de tributos ou o cumprimento das obrigações acessórias, relativos ao consórcio, em nome próprio**.

A IN RFB nº 1.199/2011, ao regulamentar a supradita norma, replica os assinalados ordenamentos e, notadamente nos arts. 2º e 6º²², no que toca aos **pagamentos decorrentes das**

§ 1º O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.

§ 2º A falência de uma consorciada não se estende às demais, subsistindo o consórcio com as outras contratantes; os créditos que porventura tiver a falida serão apurados e pagos na forma prevista no contrato de consórcio.

Art. 279. O consórcio será constituído mediante contrato aprovado pelo órgão da sociedade competente para autorizar a alienação de bens do ativo não circulante, do qual constarão: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - a designação do consórcio se houver;

II - o empreendimento que constitua o objeto do consórcio;

III - a duração, endereço e foro;

IV - a definição das obrigações e responsabilidade de cada sociedade consorciada, e das prestações específicas;

V - normas sobre recebimento de receitas e partilha de resultados;

VI - normas sobre administração do consórcio, contabilização, representação das sociedades consorciadas e taxa de administração, se houver;

VII - forma de deliberação sobre assuntos de interesse comum, com o número de votos que cabe a cada consorciado;

VIII - contribuição de cada consorciado para as despesas comuns, se houver.

Parágrafo único. O contrato de consórcio e suas alterações serão arquivados no registro do comércio do lugar da sua sede, devendo a certidão do arquivamento ser publicada.

²² Art. 2º As empresas integrantes de consórcio constituído nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976, respondem pelos tributos devidos, em relação às operações praticadas pelo consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento, observado o disposto nos §§ 1º e 2º.

§ 1º O consórcio que realizar a contratação, em nome próprio, de pessoas jurídicas ou físicas, com ou sem vínculo empregatício, poderá efetuar a retenção de tributos e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, ficando as empresas consorciadas solidariamente responsáveis.

§ 2º Se a retenção de tributos ou o cumprimento das obrigações acessórias relativos ao consórcio forem realizados por sua empresa líder, aplica-se, também, a solidariedade de que trata o § 1º.

(...)

Art. 6º Nos pagamentos decorrentes das operações do consórcio sujeitos à retenção na fonte dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil na forma da legislação em vigor, a retenção, o recolhimento e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, devem ser efetuados em nome de cada pessoa jurídica consorciada, proporcionalmente à sua participação no empreendimento.

§ 1º Na hipótese de o consórcio realizar a contratação, em nome próprio, de pessoas jurídicas ou físicas, com ou sem vínculo empregatício, a responsabilidade pela retenção dos tributos correspondentes e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, caberá:

operações do consórcio sujeitos à retenção na fonte dos tributos administrados pela RFB, reafirma a **responsabilidade proporcional** das consorciadas de acordo com a sua participação no empreendimento no que diz respeito a **retenção, o recolhimento e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias**. Entretanto, ressalva, **no caso de o consórcio realizar a contratação, em nome próprio**, existe a possibilidade das consorciadas ou o consórcio, assumir a responsabilidade pela retenção dos tributos correspondentes e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, mediante opção irretratável para o ano-calendário e exercida quando do primeiro recolhimento.

Ainda sobre a sobredita norma infralegal, abre-se precedente para empresa líder realizar a **retenção de tributos e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias utilizando-se do próprio CNPJ**, situações em que assume a responsabilidade pela contratação e pagamento, em nome do consórcio, de pessoas jurídicas.

Tanto a NT nº 6/2016²³ como o Parecer PGFN/CAT nº 814/2016²⁴ ratificam as deduções supra. A primeira, orienta como deve ser procedido o lançamento de ofício ou qualquer

I - às consorciadas, mediante a utilização do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) próprio de cada pessoa jurídica, se o consórcio apenas efetuar as contratações, ficando a responsabilidade pelos pagamentos à conta das consorciadas beneficiárias das contratações; ou

II - ao consórcio, mediante a utilização do CNPJ próprio do consórcio, se este também efetuar os pagamentos relativos às contratações.

§ 2º Na hipótese do § 2º do art. 2º, se a empresa líder assumir, no contrato de que trata o art. 279 da Lei nº 6.404, de 1976, a responsabilidade pela contratação e pagamento, em nome do consórcio, de pessoas jurídicas ou físicas, com ou sem vínculo empregatício, a retenção de tributos e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias deverão ser efetuados pela empresa líder, mediante seu CNPJ próprio.

§ 3º No caso do § 2º, as obrigações acessórias relativas à retenção dos tributos deverão ser prestadas em conjunto com as obrigações acessórias da empresa líder.

§ 4º Nas situações previstas no inciso II do § 1º e no § 2º, aplicar-se-ão as normas de retenção a que está sujeita a empresa líder.

§ 5º As situações previstas nos incisos I e II do § 1º, não poderão ser aplicadas concomitantemente entre si, nem com a situação prevista no § 2º, devendo a opção escolhida prevalecer para todo o ano-calendário.

§ 6º A opção de que trata o § 5º será manifestada de forma irretratável mediante o primeiro recolhimento referente a tributos retidos realizado no ano-calendário.

²³ Nota Técnica nº 6/2016

“Se ocorrer o que prevê o caput do art. 6º ou o inciso I do § 1º do mesmo artigo, da Instrução Normativa nº 1.199, de 2011, isto é, se as retenções, o recolhimento dos tributos retidos e o cumprimento das obrigações acessórias correspondentes forem feitos em nome e no CNPJ de cada consorciada, (...) o lançamento ou qualquer imposição tributária terá que ser desmembrado, de modo a permitir sua individualização às consorciadas, de acordo com a participação de cada uma no empreendimento. Cada consorciada será o sujeito passivo de sua própria obrigação; e todas responderão, solidariamente, pelos tributos devidos, por força do § 1º do art. 1º da Lei nº 12.402, de 2011.

E se ocorrer o que prevê o § 2º do art. 6º, isto é, se a empresa líder contratar, pagar, reter e cumprir as obrigações acessórias, tudo no seu nome e CNPJ, também não deve haver controvérsia, e a questão deve-se resolver com base no inciso I do parágrafo único do art. 121 do CTN. A empresa líder realizará os procedimentos em seu nome e CNPJ (como contribuinte e codevedora das obrigações), e as demais consorciadas respondem solidariamente pelo que ela fizer ou deixar de fazer, por força do § 2º da Lei nº 12.402, de 2011. Nesse caso o lançamento, o auto de infração ou a aplicação de multa será efetuado em nome da líder, vinculando as demais por solidariedade.”

²⁴ PGFN/CAT nº 814/2016

imposição tributária se ocorrer as situações previstas no caput do art. 6º ou no inciso I, do § 1º, do mesmo artigo, da IN nº 1.199, de 2011 – **desmembramento, de modo a permitir sua individualização às consorciadas, de acordo com a participação de cada uma no empreendimento**; e se verificar o previsto no § 2º do art. 6º, do multicitado normativo – quando a empresa líder contratar, pagar, reter e cumprir as obrigações acessórias, tudo no seu nome e CNPJ. **Neste caso o lançamento, o auto de infração ou a aplicação de multa será efetuado em nome da pessoa jurídica líder, vinculando as demais por solidariedade.** No que tange ao segundo, ressalva que no que concerne a Sujeição Passiva, **a regra geral é de não presunção de solidariedade** e esta só emana quando o consórcio realiza negócios em nome próprio ou da empresa líder.

Analisando o instrumento de constituição do Consórcio SOMA - Soluções em Meio Ambiente, CNPJ 14.758.018/0001-61, criado em 17/10/2011 e registrado na JUCESP em 07/12/2011, sob nº 355.000.8363-0, observa-se que inicialmente estava formado pelas seguintes consorciadas: DELTA CONSTRUÇÕES S/A, CNPJ nº 10.788.628/0001-57 (participação 51%); CAVO SERVIÇOS E SANEAMENTO S/A, CNPJ nº 01.030.942/0001-65 (participação 39%); e CORPUS SANEAMENTO E OBRAS LTDA, CNPJ nº 31.733.363/008-36 (participação 10%). Consoante cláusulas 4ª, 7ª e 8ª, a liderança é exercida pela DELTA, a quem cabia a representação e administração do consórcio; as consorciadas respondem solidariamente pelos atos praticados em consórcio, segundo o percentual de participação de cada empresa; e todos os recebimentos eram faturados em favor do Consórcio SOMA.

Em 02/06/2012, a composição foi alterada, com a saída da empresa líder DELTA, a qual foi substituída pela CAVO, estabelecendo nova proporcionalidade de participação: CAVO (82%) e CORPUS (18%), e o instrumento de constituição sofreu modificações para adaptar a nova realidade, mas sem alterações das obrigações e responsabilidades ressalvadas.

Compulsando o TVF, às fls. 2383/2530, observa-se:

1.2 No presente Termo de Verificação Fiscal tratamos somente dos procedimentos realizados e das infrações constatadas pela fiscalização relacionadas às pessoas jurídicas discriminadas a seguir, que NÃO venderam produtos/mercadorias para o CONSÓRCIO SOMA (no qual a CORPUS é consorciada) e para a própria CORPUS: ALFACOM S/A (doravante "ALFACOM"), ORION BRASIL IMPORTACAO E

CONSÓRCIOS DE SOCIEDADES EMPRESARIAIS COMO SUJEITO PASSIVO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. Arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404/76. Lei 12.402/2011 (conversão da MP 510). Instrução Normativa RFB nº 1.199/2011. (...) a) no que concerne à sujeição passiva no âmbito da contratação por meio de consórcios, a regra geral é a da não presunção da solidariedade das empresas consorciadas, regra esta que permanece mesmo após a promulgação da Lei nº 12.402/2011 (arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404/76); b) a responsabilidade das empresas consorciadas será solidária quando se optar pela realização de negócios jurídicos em nome próprio ou da empresa líder (parágrafos 2º e 3º do art. 1º da Lei 12.402/2011); c) quando do exercício da opção prevista nos parágrafos 1º, 2º e 3º do art. 1º da Lei 12.402/2011, o consórcio deverá efetuar diretamente a retenção e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias no CNPJ do consórcio e/ou da empresa líder, com a responsabilidade solidária das empresas consorciadas; d) apenas quando as empresas consorciadas optarem pela contratação em nome do consórcio é que será possível efetuar a retenção de tributos e o cumprimento de obrigações acessórias no CNPJ do consórcio. Data: 19/05/2016.

DISTRIBUICAO LTDA (doravante "ORION"), TALKITA IND E COM DE PROD QUIMICOS LTDA (doravante "TALKITA") e TEDRIVE INDUSTRIA E COMERCIO LTDA (doravante "TEDRIVE").

(...)

3.15. E é nesse contexto que se insere a fiscalizada: o Consórcio SOMA (já anteriormente qualificado), do qual é partícipe, **efetuiu pagamentos**, da ordem de R\$ 6 milhões (um único pagamento feito em 13/04/2012), referente a locação de máquinas, veículos e equipamentos, à empresa JSM ENGENHARIA E TERRAPLENAGEM LTDA, CNPJ 10.361.606/0001-06.(g.n.)

(...)

4.3. A segunda fiscalização é a realizada no SOMA. No curso dos trabalhos, verificou-se que **o referido CONSÓRCIO teria comprado mercadorias de várias outras empresas**, em que havia fortes indícios de inexistência de fato, no valor total de R\$ 125.000.000,00, operações essas realizadas entre 2012 e 2016. Entre as empresas, que supostamente teriam vendido mercadorias ao SOMA, estava a ORION. (g.n.)

(...)

4.7. O vasto material apreendido demonstrou que de fato as suspeitas dos Auditores-Fiscais eram reais. Com base em documentos os mais variados possíveis (e-mails, cópias de notas fiscais eletrônicas, cópias de contratos sociais, cópias de diversos tipos contratos, etc.), foi possível constatar que várias empresas foram criadas ou utilizadas com a finalidade única de emissão de notas fiscais sem lastro, ou seja, inidôneas. Foram identificadas, até o momento, mais de 20 empresas com essa finalidade. Entre essas empresas, encontram-se a **ALFACOM, TALKITA, TEDRIVE e ORION**, que serão analisadas com mais profundidade adiante, as quais constam como **fornecedoras de mercadorias para o SOMA**. (g.n.)

(...)

6.1.3. ANÁLISE DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA DA ALFACOM 6.1.3.1. Conforme mencionado na representação relativa a baixa da ALFACOM (anexa ao presente), esta fiscalização obteve acesso aos **extratos bancários da ALFACOM**. **O SOMA realizou os seguintes pagamentos à ALFACOM: (g.n.)**

Dia	Nome do Contribuinte	Banco+Agência+Conta	CNPJ do Beneficiário/Ordenante	Nome do Beneficiário/Ordenante	Valor da Transação
19/09/2013	ALFACOM S A	341-5602-15884	14.758.018/0001-61	CONSORCIO SOMA - SOLUCOES EM M	580.150,00
19/09/2013	ALFACOM S/A	237-3391-93904	14.758.018/0001-61	CONSORCIO SOMA - SOLUCOES EM M	540.200,00
16/10/2013	ALFACOM S/A	237-3391-93904	14.758.018/0001-61	CONSORCIO SOMA - SOLUCOES EM M	464.150,00
24/10/2013	ALFACOM S A	341-5602-15884	14.758.018/0001-61	CONSORCIO SOMA - SOLUCOES EM M	618.505,00
24/10/2013	ALFACOM S/A	237-3391-93904	14.758.018/0001-61	CONSORCIO SOMA - SOLUCOES EM M	584.825,00
13/11/2013	ALFACOM S/A	237-3391-93904	14.758.018/0001-61	CONSORCIO SOMA - SOLUCOES EM M	411.400,00
18/11/2013	ALFACOM S/A	237-3391-93904	14.758.018/0001-61	CONSORCIO SOMA - SOLUCOES EM M	407.337,50
10/12/2013	ALFACOM S A	341-5602-15884	14.758.018/0001-61	CONSORCIO SOMA - SOLUCOES EM M	699.975,00
11/12/2013	ALFACOM S/A	237-3391-93904	14.758.018/0001-61	CONSORCIO SOMA - SOLUCOES EM M	780.275,00

6.2.3.1. Conforme mencionado na representação relativa à baixa da TALKITA (anexa ao presente), esta fiscalização obteve acesso aos extratos bancários da empresa. Segue abaixo breve análise sobre o destino dos **valores recebidos do SOMA. (g.n.)**

(...)

6.3.2.1. A ORION emitiu as seguintes notas fiscais eletrônicas referentes a supostas vendas de mercadorias **para o SOMA; (g.n.)**

(...)

6.4.2.1. A TEDRIVE emitiu as seguintes notas fiscais eletrônicas referentes a supostas vendas de mercadorias **para o SOMA; (g.n.)**

(...)

7.3.1. Dessa forma, possuíam controle de todas essas empresas (seja formalmente, através de procuração, seja informalmente, através do pagamento de remuneração aos sócios de direito, "laranjas"), inclusive de suas contas bancárias, e puderam, como de fato ocorreu, criar uma cadeia de operações que procuraram simular movimentações lícitas e dificultar o rastreamento do destinatário final dos **valores pagos pelo SOMA** às empresas do esquema. **(g.n.)**

(...)

7.6. Apesar das cautelas, a TALKITA continuou a ser usada para emitir notas fiscais fraudulentas, tanto que seu estoque passou a ser negativo em julho de 2013, momento em que deixa de **emitir novas notas fiscais para o SOMA. (g.n.)**

(...)

8.14. Em relação aos fornecedores contratados no âmbito do CONSORCIO SOMA, os custos e despesas a serem glosados foram retirados dos arquivos de contabilidade do CONSORCIO, e foram disponibilizados na planilha anexa "Anexo - Contabilidade glosas AC 2013 SOMA.xls". As contas contábeis objeto de glosa são

" 3.4.1.01.0029 - MATERIAIS P/ COLETA E VARRIÇÃO" e "3.5.1.01.0019 - MATERIAIS DE USO E CONSUMO".

8.15. A CORPUS apurava em sua própria contabilidade os reflexos das despesas e custos do SOMA nas contas contábeis agrupadas sob as contas sintéticas "5.4.4.02 - CUSTO CONSÓRCIO SOMA", "5.4.4.03 - DESPESAS CONSÓRCIO SOMA" e "5.4.3.01 - APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS DO CONSÓRCIO", com base no percentual de participação da CORPUS no SOMA. Tal percentual começou com 10%, aumentando para 18% em 29/06/2012, conforme exposto no item 2 do presente Termo. Sendo assim, a glosa do IRPJ e CSLL será proporcionalizada dessa forma. Apresentamos abaixo planilha demonstrativa dos valores glosados, mês a mês e segregado por conta contábil do CONSÓRCIO SOMA, já proporcionalizado de acordo com a participação da CORPUS no SOMA; (g.n.)

(...)

9.17. Os lançamentos contábeis referentes aos pagamentos sem causa feitos pelo SOMA para todas as pessoas jurídicas discriminadas no item 1.2 deste Termo, que NÃO lhe venderam produtos ou mercadorias, estão individualizados na planilha anexa ao presente Termo 16.

9.17.1. Destacamos que os pagamentos efetuados pelo SOMA foram objeto de proporcionalização pelo percentual de participação da CORPUS no CONSÓRCIO, da mesma forma que o realizado para o lançamento relativo ao IRPJ e CSLL.

Retomando, pelo exposto, resta cristalino que todos: contratações, faturamentos, pagamentos e respectivas contabilizações eram realizados em nome e CNPJ do CONSÓRCIO SOMA – CNPJ 14.758.018/0001-61; e as empresas indicadas como líderes só detinham poderes para administrar e representá-lo. Assim, ao conjugarmos todos os elementos factuais, *a priori*, verifica-se que as empresas líderes não eram responsáveis pela contratação e pagamento, em seus nomes e CNPJ, e, por consequência, pela retenção e cumprimento das obrigações acessórias, no que toca aos contratos firmados pelo sobredito consórcio.

Destarte, ao subsumirmos o caso concreto às normas que disciplinam as relações tributárias entre consorciadas, infere-se que, diante da constatação supra, **afasta-se totalmente** a possibilidade de concretizar o lançamento de ofício do IRRF sob julgo em desfavor da empresa líder vinculando as demais por solidariedade.

De outro giro, entendo que agiu corretamente a Autoridade Autuante ao efetivar o lançamento de ofício do IRRF em nome da CORPUS, respeitando o percentual de sua participação no SOMA, isto é, conforme vimos, de 18%, pois, segundo demonstraremos, o consórcio não detém legitimidade passiva.

Tal acepção advém do fato do consórcio originar-se de um contrato firmado entre duas ou mais sociedades com atividades em comum e complementares, que objetivam juntar esforços para a realização de determinado empreendimento.

Consoante exposto, o consórcio de que trata a lei societária tem caráter mercantil. Nessa quadra, não há impedimento para distribuir lucros, apesar de não possuir capital próprio, até porque não tem como objetivo constituir uma nova pessoa jurídica. Inclusive, a sua duração tende a ser sempre curta, determinada, coincidente geralmente com o término de sua finalidade específica, diferente das contraentes cujo fim é muito mais abrangente e que possuem tempo de duração longo ou indeterminado, e as suas personalidades jurídicas jamais se confundem com o consórcio.

Também restou claro que o consórcio carece de personalidade jurídica – embora tenha que ter CNPJ, sede e uma consorciada nomeada como líder. Dessa forma, quando alguém assina pelo consórcio o faz porque tem permissão contratual para tanto. Quando a organização atua em consórcio é responsável somente por seus atos e pelas obrigações que assumiu face aos outros consorciados.

A escrituração contábil do consórcio pode ser mantida em apartado, mas, ao final, vai integrar a contabilidade de cada uma das organizações consorciadas no que disser respeito à sua participação no contrato de consórcio. A falência ou insolvência de alguma das consorciadas não se estende às outras, mantendo-se o consórcio.

Nessa linha intelectual, como não tem personalidade jurídica, não tem capacidade legal para recolher tributos, ou melhor, **não pode ser contribuinte de impostos**. O próprio art. 1º, da Lei nº 12.402/2011, corrobora com essa dedução ao preceituar que os tributos devidos são de responsabilidade das consorciadas, na razão de suas atividades e arrecadações relacionadas ao consórcio.

A percorrida inteligência encontra ressonância neste Tribunal, de acordo com as ementas abaixo transcritas:

PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA. NÃO CABIMENTO.

O consórcio decorre de um contrato firmado entre duas ou mais sociedades com atividades em comum e complementares, que objetivam juntar esforços para a realização de determinado empreendimento O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações. (Acórdão nº 1401-002.888 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 18/09/2018)

PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA. NÃO CABIMENTO.

O consórcio decorre de um contrato firmado entre duas ou mais sociedades com atividades em comum e complementares, que objetivam juntar esforços para a realização de determinado empreendimento O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações. (Acórdão nº 2301-008.954 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 06/04/2021)

Em suma, irretocável o acórdão recorrido por ter mantido integralmente autuação de IRRF sobre os pagamentos cujas operações não foram comprovadas ou careceram de causa, relativos às contratações do consórcio SOMA, visto que, por tudo explanado, foram atendidas as determinações do art. 1º, da Lei nº 12.402/11, e respeitada a proporcionalidade de participação da consorciada CORPUS, disposta na Clausula 4.5, do Instrumento de Constituição de Consórcio e suas alterações.

Dessa forma, rejeita-se a arguição de ilegitimidade passiva.

DO MÉRITO

Dos Autos de Infração Recorridos

Da Introdução

Conforme relatado dos tributos lançados de ofício, no que tange aos **Autos de Infração de IRPJ e CSLL** a Recorrente apenas alega a preliminar de nulidade fundada na argumentação do não cabimento da imputação da multa de ofício qualificada de 150%, em relação aos créditos tributários inclusos no PERT, a qual foi rejeitada. **No mérito**, há dois pleitos, cujos julgamentos estão estreitamente ligados ao pedido de “**inaplicabilidade da multa de ofício qualificada no percentual de 150%**”, que será apreciado no momento oportuno: a) no que toca à parcela de 75% da multa de ofício incidente sobre os débitos transferidos ao PERT; e b) **prejudicial de decadência** em relação aos créditos tributários de IRPJ e CSLL do 3º trimestre de 2013, relativos aos pagamentos realizados ao fornecedor ALFACOM (pleito também dos responsáveis solidários). No que tange aos demais débitos lançados, de acordo com o tópico “delimitação da lide”, parte integrante deste voto, ou foram inclusos no Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), ou recolhidos.

Ademais, não podemos olvidar que, quanto à apuração reflexa, o lançamento da CSLL, por ser decorrência da exigência do IRPJ em razão da glosa de custos/despesas operacionais não comprovadas, segue a mesma sorte deste.

Em relação ao **Auto de Infração de IRRF** sobre pagamentos efetuados sem comprovação da operação ou sua causa, a Recorrente insurge-se quanto aos seguintes pontos:

- i. Da Prejudicial de Decadência – no tocante aos fatos geradores anteriores a 13/12/2013;
- ii. Da Impossibilidade da Cobrança de IRRF Cumulada com as de IRPJ/CSLL - Do Manifesto *bis in idem* (pleito também dos responsáveis solidários);
- iii. Da Idoneidade das Notas Fiscais (pleito também dos responsáveis solidários);

- iv. Da Existência de Causa para os Pagamentos Efetuados (pleito também dos responsáveis solidários); e
- v. Do Vício Material do Lançamento Tributário – Erro na Apuração da Base de Cálculo.

Das Prejudiciais de Decadência

a) Dos Autos de IRPJ e CSLL – Da Decadência do Direito em Lançar em Relação ao 3º Trimestre de 2013 no Que se Refere ao Fornecedor “ALFACOM”

Antes de darmos seguimento a análise meritória dos pleitos sob julgo, merece relevo destacar que a DECADÊNCIA se trata de um tema de direito material, portanto de mérito ou, melhor dizendo, **prejudicial do mérito**. Essa acepção é ratificada pelo disposto no art. 487, do Código Processual Civil - CPC (Lei nº 13.105/2015)²⁵.

Nessa senda, no que diz respeito a este item, em razão da relação umbilical com o pleito: Da Inaplicabilidade da Multa de Ofício Qualificada no Percentual de 150%, apreciaremos após análise deste.

b) Dos Autos de IRRF - Da Decadência do Direito da Fazenda ao Lançamento do IRRF Para os Fatos Geradores Anteriores a 13 de Dezembro de 2013

No que concerne a este item, a CORPUS requer a reforma do acórdão guerreado por indevidamente não acatar a decadência dos lançamentos de IRRF, com fatos geradores até 13/12/2013, baseada na aplicação da contagem prevista no art. 173, I, do CTN, sob o argumento da inaplicabilidade do cálculo alicerçado no art. 150, § 4º, do CNT, dada a ausência de pagamento parcial desse tributo, bem como em razão da acusação de dolo. Em sua Defesa, aduz que não restou caracterizado o dolo e que devem ser respeitado o Parecer PGFN/CAT nº 1.650/2013 e jurisprudência do CARF, os quais entendem que se aplica ao mencionado tributo o prazo decadencial determinado no § 4º, do art. 150, do CTN.

Dessa forma, como tomou ciência dos autos em 17/12/2018, os IRRF cujos fatos geradores se concretizaram antes de 13/12/2013, estavam fulminados pela decadência e por conseguinte extintos, em respeito ao disposto no art. 156, V, do CTN.

Sem mais delongas, o Carf já consolidou entendimento, corporificado na Súmula Nº 114²⁶ – cujos Conselheiros têm o dever de aplicar - de que a decadência do IRRF sobre pagamento

²⁵ Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:
(...)

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

²⁶ **Súmula CARF nº 114:** O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, **submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.**

Sendo assim, ao aplicarmos a multicitada regra geral de decadência, este instituto resulta afastado, posto que a notificação do auto de infração ocorreu em 17/12/2018, firmando o dia 01/01/2014 como termo inicial do prazo quinquenal mais antigo na espécie (janeiro de 2013). Logo, o termo final consiste em 31/12/2018, posterior a data da ciência.

Descabe, portanto, a arguição de caducidade, visto que, nesse caso.

Dos Autos de IRRF – Das Contestações de Mérito

a) Da Introdução

No mérito propriamente dito, os Recorrentes combateram o lançamento do IRRF sob quatro prismas – os responsáveis solidários insurgiram-se apenas aos três primeiros:

- Da impossibilidade da Cobrança dos Autos de IRRF Cumulada com as de IRPJ/CSLL – *bis in idem*;
- Da idoneidade das Notas Fiscais;
- Da existência de causa para os pagamentos efetuados; e
- Do Vício Material do Lançamento Tributário – Erro na Apuração da Base de Cálculo

Em benefício de otimizar a lógica argumentativa deste voto, antes de nos inclinarmos à apreciação dos pleitos da Defesa, peço vênica para expor sobre os pressupostos fáticos e jurídicos que envolvem a incidência do IRRF, nos termos do art. 61, da Lei nº 8.981/95.

b) Dos Pressupostos Fáticos e Jurídicos para Tributação do IRRF Previsto no art. 61, da Lei nº 8.981/95

Antes da análise de cada espécie dos pleitos meritórios dos Recorrentes, é essencial trazermos à baila a transcrição do art. 61, da Lei nº 8.981/95, que tem a seguinte redação:

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

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

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

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

O *caput* do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, instituiu a tributação exclusiva na fonte sobre rendimentos pagos a beneficiários não identificados. Igualmente, o seu §1º aplica a mesma tributação quando há constatação do pagamento/entrega de recursos a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, independente de contabilização, mas não for comprovada a operação ou a sua causa, ou seja, se o Fisco se depara com pagamentos cujas operações ou a sua causa não forem comprovados mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitará o Sujeito Passivo à incidência do imposto de renda (que deveria ter sido retido na fonte), exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa.

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

Nessa seara, **o ato de realizar o pagamento configura-se no pressuposto material da norma em questão**, condição indispensável para que se efetive a incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte. Trata-se de uma limitação, dado que tem a Fiscalização o ônus de identificar as saídas, contabilizadas ou não, de forma direta, concreta, sendo inadmissível a sua presunção.

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

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

(...)

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

*106. Nesse sentido, para comprovar tanto a operação quanto a causa **não basta uma roupagem jurídica, o registro contábil, tampouco a apresentação da nota***

fiscal, é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento. (g.n.)

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

108. Quanto ao suposto antagonismo do IR-Fonte com a multa qualificada, o argumento ganha força em face da onerosidade da alíquota de 35%, a qual se agrava com o reajustamento da base de cálculo. Concordo que se trata de uma tributação onerosa. No entanto, esta era a alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à época da publicação da Lei nº 9.8981, de 1995, prevista em seu art. 8º. O fato desta última alíquota ter sido revogada posteriormente pela Lei nº 9.250, de 1995 e aquela permanecido no mesmo patamar é opção legislativa.

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

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

c) Da impossibilidade da Cobrança de IRRF Cumulada com as de IRPJ/CSLL

No que está relacionado a este tópico, os Recorrentes aduzem que a cumulação da autuação de IRPJ/CSLL com a de IRRF caracteriza-se como dupla penalização / *bis in idem* repelida por nosso ordenamento jurídico, na espécie notadamente por afronta aos arts. 3º e 43, do CTN²⁷. Subsidiariamente, caso assim não entenda, deveria o Fisco Nacional deduzir da base de cálculo do IRPJ/CSLL, os valores lançados de IRRF no mesmo período, em respeito ao determinado no §3º, do art. 41, da Lei nº 8.981/95²⁸. Citam jurisprudências do Carf e doutrinas em favor da sua acepção.

Divergimos dos Recorrentes, pois, além de já termos afastado a concepção de penalidade do IRRF em foco, pactuamos com o entendimento expressado pela decisão guerreada de que **é plenamente compatível** a glosa de despesas que não foram comprovadas/inexistentes, as quais foram deduzidas na apuração do lucro líquido contábil, elemento essencial para o cálculo da base sobre a qual incidem o IRPJ e a CSLL; concomitante com o lançamento do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) motivado pelo pagamento a beneficiário não identificado ou cujas operações não foram comprovadas ou sem causa, desde que haja a comprovação por parte da autoridade fiscal do efetivo pagamento. Vejamos.

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

A respeito da distinção quanto à materialidade dos fatos geradores apontados, mister trazer à baila o entendimento consubstanciado no Acórdão nº 9101-004.543, de Relatoria

²⁷ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (...)

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

²⁸ Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência. (...)

§ 3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assumo o ônus do imposto.

da Ilustre Conselheira Andréa Duek Simantob, que bem representa minha compreensão a respeito do tema:

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

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

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

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

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

*Por fim, quanto ao **aspecto pessoal**, nada obstante o sujeito passivo sobre o qual recaem as exigências seja o mesmo, não se pode ignorar o fato de que, enquanto este sujeito passivo, no que diz respeito à exigência de IRPJ e de CSLL, encontra-se claramente na posição de contribuinte (que reduziu indevidamente o seu lucro), no caso do IRRF, muito embora a lei não expressamente assim o designe, a condição por ele ostentada é a de responsável, por se constituir na fonte pagadora dos rendimentos cuja operação ou causa não restou comprovada.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A subsunção ao aludido preceptivo requer que o Fisco envide todos os esforços no sentido de exaurir a busca pelo beneficiário do pagamento ou, caso identificado, comprovar a operação ou a causa do dispêndio. Extenuadas essas pretensões, aplica-se o dispositivo.

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

Trazendo as sobreditas considerações para o presente caso, as glosas das despesas/custos de serviços que não tiveram a materialidade comprovada visaram evitar a redução indevida dos Resultados dos Exercícios da empresa CORPUS – na condição de contribuinte - relativa ao ano-calendário de 2013. Resultaram do não atendimento ao preceituado nos arts. 217, 290 e 299 e 304, do RIR/99²⁹ vigente à época dos fatos.

Sob outra perspectiva, as exigências de IRRF trata-se exclusivamente da incidência do imposto na fonte sobre pagamentos – que a efetivação foi comprovada e não houve contestação – cujos beneficiários não foram identificados ou as operações não foram comprovadas ou não tiveram uma causa admissível no mundo jurídico, nos termos do do art. 61,

²⁹ Art. 217. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários, em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada ou declarada inapta (Lei nº 9.430, de 1996, art. 82).

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços (Lei nº 9.430, de 1996, art. 82, parágrafo único).

(...)

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

(...)

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.

(...)

Art. 304. Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento (Lei nº 3.470, de 1958, art. 2º).

da Lei nº8.981/95. Nesta espécie, a renda é do beneficiário do pagamento e a Recorrente, fonte pagadora, apenas se torna "responsável" pelo recolhimento do imposto que seria devido por outrem. Em outras palavras, a CORPUS não está na condição de contribuinte, mas precisamente na condição de responsável, conforme previsto no art. 121, II, do Código Tributário Nacional³⁰.

No que tange ao pleito subsidiário – possibilidade de dedução da base de cálculo do IRPJ/CSLL, dos valores lançados de IRRF no mesmo período, nos termos do §3º, do art. 41, da Lei nº 8.981/95 - também não pode prosperar porque não há subsunção à norma apontada. A uma, pelo fato da CORPUS atuar como substituto tributário, melhor dizendo não é o beneficiário do pagamento ou o contribuinte do multicitado tributo. A duas, como vimos, por se submeter a tributação exclusiva na fonte, portanto não está sujeito à antecipação para fins de ajuste anual.

Concluindo, importa salientar que o lançamento de IRRF, como se viu, decorre de disposição legal taxativa, de modo que somente seria possível afastar sua aplicação, sob o fundamento de vedação ao *bis in idem*, como pretendem os Recorrentes, caso se entendesse pela inconstitucionalidade da norma instituidora. No entanto, esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, conforme entendimento vinculante, consubstanciado na Súmula CARF nº 2³¹.

d) Da Idoneidade das Notas Fiscais

Neste ponto, a CORPUS assevera que no presente caso os pagamentos foram realizados a beneficiários identificados e tiveram como causa notas fiscais que não podem ser reputadas como inidôneas – cita Solução de Consulta Interna nº 11 – COSIT, de 08/05/2013 -, em decorrência da situação cadastral regular de todos os fornecedores cujos pagamentos foram glosados, à época dos fatos geradores, de acordo com as provas colacionadas aos autos.

Acrescenta que após a OPERAÇÃO DESCARTE, 01/03/18, a Fiscalização identificou os efetivos beneficiários das operações, sendo inadmissível lavra auto de infração de IRRF fundado na não identificação do beneficiário, nos termos do art. 674, caput, do RIR/99, cometendo grave contradição que macula de nulidade todo o lançamento. Menciona jurisprudência administrativa e doutrina em prol de subsidiar sua dedução.

Cita jurisprudências do Carf e doutrinas para subsidiar a sua ilação.

Entendo que não assiste razão aos Interessados pelos seguintes motivos.

³⁰ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

(...)

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

³¹ Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Primeiro, porque não estamos diante de qualquer contradição ou potencial nulidade, como pretende a Defesa. Isto é, através das provas obtidas com a realização da OPERAÇÃO DESCARTE (abaixo representação gráfica do *modus operandi*) diferente do que aduz a Recorrente, extrai-se do item 7 (“ANÁLISE DO MATERIAL APREENDIDO NA OPERAÇÃO DESCARTE”) do TVF, fls. 2.407/2.505, que **o Fisco não identificou os reais beneficiários dos recursos obtidos com as supostas aquisições de mercadorias**, mas os operadores de uma organização criminosa bem articulada, cujas inúmeras operações denotam (...) *forte indício de que parte dos recursos em espécie obtidos com o esquema foram utilizados como propina, aplicados em campanhas políticas.*



Segundo, por ser indiscutível, conforme relatado e muito bem evidenciado pela decisão recorrida com a qual pactuamos, que há nos autos - notadamente nos itens 6 (“DAS EMPRESAS FORNECEDORAS – ANÁLISE INDIVIDUAL”) e o mencionado item 7 -, do TVF, substanciais provas de que ocorreram pagamentos realizados pela CORPUS e pelo Consórcio SOMA em contrapartida de negócios simulados – cujos reais beneficiários não foram identificados, as operações não foram comprovadas ou não houve causa – em favor de diversas empresas que, independentemente de estarem ativas no cadastro da RFB – embora muitas delas tenham sido baixadas de ofício -, eram seguramente inexistentes de fato.

Quer dizer, verificou-se um desvirtuamento nas operações realizadas entre compradores e fornecedores de mercadorias, posto que segundo concluiu a Autoridade Fiscal no item 9 (“IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA”), do TVF:

9.13. Demonstramos e comprovamos no presente caso, conforme descrito ao longo do presente Termo de Verificação Fiscal, que não houve qualquer fornecimento de mercadorias por parte da ALFACOM, TALKITA, ORION e TEDRIVE.

9.14. Todos os casos relatados referem-se a operações não comprovadas e/ou inexistentes, sem fruição pelo sujeito passivo e consórcios que integrou de

*qualquer serviço prestado ou do recebimento de quaisquer produtos ou mercadorias, circunstâncias que caracterizam o **pagamento sem causa**.*

*9.15. Frise-se: o que está sendo tributado, exclusivamente na fonte, são os rendimentos recebidos pelos beneficiários das propinas através das pessoas jurídicas discriminadas no item anterior deste TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL. **A CORPUS é o sujeito passivo da obrigação tributária em razão dos pagamentos irregulares. (g.n.)***

Ora, como não restam dúvidas que as mercadorias nunca foram entregues, as notas fiscais que as ampara, malgrado registradas na contabilidade, não produziram os efeitos contábil e fiscal esperados, pois não retratavam a verdade dos fatos. Ou seja, trata-se de documentos fiscais “frios”, fraudulentos e, portanto, inidôneos, pouco importando a situação cadastral de quem os emitiu.

Nesse sentido, trago precedentes do CARF, cujos fundamentos estão sintetizados nas ementas abaixo transcritas com nossos destaques:

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. COEXISTÊNCIA COM GLOSA DE DESPESAS DO IRPJ.

I- Operação comercial revestida de normalidade pressupõe a efetiva prestação do serviço ou aquisição de mercadoria. Uma vez efetuado o pagamento, consuma-se cenário no qual (1) o tomador de serviços, com base na nota fiscal escriturada, pode deduzir da base de cálculo do imposto o valor pago pelo serviço, e (2) o prestador de serviços oferece à tributação os rendimentos auferidos pelo serviço prestado.

II - Desvirtuamento nas operações entre tomador e prestador de serviços, com utilização de notas fiscais frias para lastrear eventos inexistentes e mascarar a verdadeira causa de saída de recursos da empresa, fazem com que a empresa reduza a base de cálculo por meio da contabilização de despesa, e por outro lado, o beneficiário dos ingressos não os ofereça à tributação, por ser desconhecido.

III - Por isso, autuação fiscal recai sobre (1) a glosa da despesa do serviço prestado por parte do tomador de serviços e (2) o não oferecimento à tributação dos rendimentos decorrentes do serviço pelo prestador de serviços.

IV - Por determinação legal, o pólo passivo nas duas pontas da relação jurídica é preenchido pelo tomador de serviços. Na glosa de despesas, responde o tomador na condição de contribuinte, sujeito passivo direto, cabendo o lançamento de ofício de IRPJ. Quanto aos rendimentos não oferecidos à tributação, a sujeição passiva é deslocada do prestador de serviços (beneficiário que não pode ser identificado) para o tomador de serviços. Responde o tomador de serviços como sujeito passivo indireto pela tributação do IRRF. (Acórdão nº 9101003.341 – 1ª Turma. Sessão de 17/01/2018)

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. DOCUMENTOS INIDÔNEOS. PROVA DOS PAGAMENTOS.

*Correta a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte de que trata o art. 61 da Lei 8.981/1995 sobre pagamentos lastreados em **documentos comprovadamente inidôneos, registrados na contabilidade da interessada a crédito da conta Caixa**. A inidoneidade dos documentos não ilide o fato de que os recursos deixaram o patrimônio da empresa, destinando-se a beneficiários não identificados. (Acórdão nº 1301-00.761 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 23/11/2011)*

Adotando essa linha de raciocínio, tais constatações, segundo exaurido neste voto, consistem em causas que legitimam perfeitamente a glosa das despesas relacionadas que reduziram as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como conduzem ao enquadramento dos correspondentes dispêndios na situação contemplada no art. 61, da Lei nº 8.981/95, devendo, à vista disso, ser efetuada a exigência do IRRF.

Portanto, irretocável as autuações e a decisão recorrida por mantê-las.

e) Da Existência de Causa para os Pagamentos Efetuados

No que tange a este tópico, sustenta que os autos de infração de IRRF combatidos não atacam a causa do negócio, mas supostos motivos subjetivos, não exteriorizados, relativos ao pagamento de supostas vantagens indevidas, que nunca foram provadas. Em favor de subsidiar seu entendimento, diferenciou causa de motivo, ressaltando que estes são irrelevantes à relação jurídica. Por conseguinte, a Fiscalização incorreu em erro, pois perseguiu a causa que motivou o negócio, em vez de da efetiva causa do negócio – instrumentalizada nas notas fiscais apresentadas - não se enquadrando ao disposto no § 1º, do art. 61, da Lei nº 8.981/95, sendo de rigor o cancelamento integral da autuação combatida. Colacionou jurisprudência administrativa e doutrina em benefício da sua argumentação.

Acerca do antecedente do preceptivo em discussão – pagamento “sem causa” - mister mencionarmos o entendimento consubstanciado no Acórdão nº 1201-003.397, cujo redator do voto vencedor foi o Ilustre Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, com os destaques em negrito, que bem representa minha compreensão a respeito do tema:

(...)

A exigência do IRRF prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 é uma 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, como é ordinário nas presunções legais desse tipo, 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.

Não há dúvida de que houve os pagamentos. Também não há dúvida de que a empresa SP Terraplanagem recebeu os pagamentos apontados na referida tabela. Todavia, não foi esclarecida a causa de tais pagamentos.

A sociedade empresária é um ente de natureza econômica e as suas ações devem ser tomadas nesse contexto. O pagamento, como ação de natureza econômica, deve estar inserido em um contexto negocial ou patrimonial. Esse contexto é a causa do pagamento. Na espécie, o contribuinte não logrou localizar os pagamentos realizados no seu contexto econômico.

Ademais, tratando-se de mecanismo de presunção legal, não cabe ao fisco rastrear a utilização desse pagamento, aprofundando a investigação para determinar, em concreto, o eventual ilícito tributário decorrente do pagamento, uma vez que este é o objeto da presunção legal. (g.n.)

Ora, segundo exaurimos, *in casu*, é inquestionável a ocorrência dos pagamentos – pressuposto material do dispositivo em questão – como também as empresas fornecedoras de mercadorias contratadas recebem esses dispêndios, contudo, é inegável que, ante considerável arcabouço probatório, não detinham capacidade operacional para atender aos objetos das contratações firmadas – de direito ou de fato, visto que em muitas situações sequer os contratos foram apresentados – relacionados às notas fiscais.

Também já esclarecemos neste voto que a **operação** consiste no negócio jurídico (no caso a prestação de serviço ou a venda de mercadorias) que motivou o pagamento, e a **causa** é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento, os quais, quando não comprovados, acarretam a incidência do IRRF. Ademais, a relação aguda entre ambos, permite-nos inferir que quando não comprovada a primeira, também podemos considerar o **pagamento sem causa**. Outrossim, não basta a operação e a causa de os pagamentos estarem contabilizados, tampouco lastreados por notas fiscais, posto que a comprovação inequívoca da efetividade de ambos demanda a apresentação de **documentação hábil e idônea**.

Pois bem, perante a esse cenário, não há como prosperar a tese da Defesa que houve causa nos negócios envolvidos na autuação, portanto, não se subsume ao disposto no § 1º, do art. 61, da Lei nº 8.981/95, dado que estava instrumentalizada nas notas fiscais apresentadas, justamente em virtude de a CORPUS não ter logrado êxito em comprovar a efetividade dos negócios jurídicos ou elucidar as suas origens econômicas – causas – nos quais os pagamentos estavam inseridos.

Em síntese, alinhado ao entendimento exposto, a Recorrente não conseguiu assentar os pagamentos detectados no seu **contexto econômico**, sendo assim, correto o

lançamento combatido, uma vez que careciam de causa, enquadrando-se perfeitamente a situação no multicitado preceito.

f) Do Vício Material do Lançamento Tributário – Erro na Apuração da Base de Cálculo

A CORPUS assevera que há erro material cometido pela Fiscalização ao incorporar à matéria tributável o valor de R\$ 170.353,26 (corresponde a parcela de 18% da CORPUS, relativa ao pagamento do Consórcio SOMA no valor de R\$ 946.407,00), datado de 17/05/2013, pois representa pagamento realizado em duplicidade pelo Consórcio SOMA e integralmente lhe devolvido pela TALKITA - nos dias 04/06/2013 e 06/06/2013, nos valores de R\$ 590.863,00 e R\$ 355.544,00 -, sendo inadmissível a incidência de IRRF. Citou entendimentos doutrinários e jurisprudência administrativa.

Ao apreciar o pedido à epígrafe, a decisão recorrida mantém o lançamento de ofício do IRRF, por inferir que a Recorrente não conseguiu provar, tampouco demonstrar através da contabilidade, onde reside a citada duplicidade (onde se encontram os dois pagamentos ou grupos destes aptos a revelar que foram realizados em dobro). Acrescentou que (...) *ao se verificar os arquivos da escrituração contábil digital constantes dos autos (arquivos não-pagináveis), não se consegue localizar nenhum dos valores alegados.*

Entendo que não assiste razão a CORPUS. Vejamos.

Inicialmente, registro que a preliminar de nulidade por vício material relacionado ao tema já foi afastada neste voto, visto que, caso restasse revelado o suposto erro na apuração da base de cálculo, estaríamos diante de mero erro de fato, que não tem força para macular a validade do auto de infração, mormente, nesta espécie, onde não se verificou prejuízo à defesa.

Ademais, repisamos que o lançamento do IRRF consiste em uma presunção legal estampada no art. 61, da Lei nº 8.981/95, onde uma vez comprovada a existência do pagamento, para afastar a acusação fiscal, é ônus exclusivo da fonte pagadora demonstrar que não houve o pagamento (negativa do fato conhecido) ou ao apontar, cumulativamente, o destinatário do pagamento e a sua real origem econômica (esclarecimento da natureza do pagamento).

Firmadas as sobreditas premissas, no caso sob julgo estamos perante a uma alegação de duplicidade de pagamentos, onde, por óbvio, um deles deve ser excluído da base de cálculo do IRRF visto que não espelha a verdade material. Ou seja, não se trata de prova complexa. Muito pelo contrário, bastava que a CORPUS ou o Consórcio SOMA demonstrassem, através de documentação contábil e fiscal hábil e idônea, a ocorrência dos dois dispêndios – ou grupos desses -, por meio da qual restasse comprovado: o destinatário; qual o valor (es) envolvido(s); quando se efetivaram e foram devolvidos – neste caso mediante indicação dos lançamentos nos extratos bancários.

Outrossim, não podemos obliterar que a Recorrente teve duas oportunidades – impugnação e recurso voluntário - para colacionar ou apontar nos autos onde se encontravam as

mencionadas provas, as quais, em estrito cumprimento ao disposto no art. 16, do Decreto nº 70.235/72³², deveriam ser parte integrante destes autos.

Sem embargo, pactuo de similar entendimento da decisão recorrida de que os lançamentos listados em ambas as peças recursais – repetiu semelhantes argumentos – estão longe de comprovar o que pleiteia.

De resto, diante da refutação do voto condutor contestado, que demonstra com clareza a razão da improcedência da demanda, esperava-se nesta fase recursal que a Defesa, em prol da verdade material, fosse mais convincente e demonstrasse em quais arquivos da escrituração contábil digital, constantes dos autos (arquivos não-pagináveis), localizava-se os valores alegados. O que também não vislumbramos.

Neste contexto, irretocável o lançamento de IRRF.

g) Conclusão

Diante do exposto, entendo que nenhum reparo cabe à decisão recorrida.

Da Multa De Ofício Qualificada

a) Da Introdução

A Recorrente indignou-se com a decisão recorrida que manteve a imputação da multa qualificada, no percentual de 150%, por entender que a Fiscalização comprovou a ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária na modalidade sonegação fiscal, subsumindo-se ao disposto no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

³² Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Contrapondo, protestou em favor do cancelamento da multa qualificada (150%) aplicada no caso concreto, alicerçada em duas razões: (i) todas as operações forma contabilizadas, lastreadas em contratos, notas fiscais e comprovantes de pagamentos, repassados pela empresa líder do Consórcio SOMA. Outrossim, não houver qualquer artifício ardiloso por parte da Recorrente visando ludibriar a Fiscalização ou reduzir ilicitamente a tributação aplicável; e (ii) na condição de consorciada minoritária do Consórcio SOMA (18%), nunca deteve poder de administração. (...) *Dessa forma, não há que se falar em crime de sonegação fiscal a fim de justificar o suposto dolo, ensejador do agravamento da multa para 150%.* Neste ponto, carrou para peça recursal, jurisprudências administrativas alinhadas a sua argumentação.

Conforme será demonstrado, não procedem as alegações da Recorrente.

b) Da Imputação da Multa de Ofício Qualificada – 150%

Antes de avaliarmos as razões da combatida qualificação da multa de ofício, é salutar trazer a este voto entendimentos sobre o tema.

Inicialmente, é importante registrar que a multa qualificada se encontra regulada pelo artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007³³.

Portanto, o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) deve ser aplicado apenas nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964³⁴, ou seja, o intuito de fraude foi aí aludido em seu sentido amplo, devendo para seu entendimento serem observadas as definições dos indigitados dispositivos

³³ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; ; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (g.n)

³⁴ Art. 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda 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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72. **(g.n)**

Como se percebe, o conluio não chega a ser uma terceira hipótese qualificadora autônoma, pois se refere à possibilidade de a sonegação e/ou a fraude serem orquestradas por meio de ajuste doloso entre duas ou mais pessoas (físicas ou jurídicas).

A qualificação da multa proporcional de ofício deve ser feita quando e apenas quando a autoridade fiscal identificar e comprovar a ocorrência de sonegação e/ou fraude. E apenas pode ser considerado sonegação ou fraude, para essa finalidade, aquilo que esteja em conformidade com o modelo arquetípico estabelecido pelos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Analisando-se as características textuais das definições empreendidas pelos artigos 71 e 72, a primeira premissa indispensável é a de que sonegação e fraude são condutas dolosas. Isso se depreende da expressão “(...) toda ação ou omissão dolosa tendente (...)”, que é repetida em ambos os artigos.

Portanto, sonegação e fraude são condutas dolosas (dolo direto ou eventual). Para qualificar a multa proporcional de ofício, a autoridade fiscal deve identificar e comprovar a ocorrência da conduta dolosa do sujeito passivo, mediante apresentação de conjunto probatório suficiente.

Ademais, é cediço que a imposição de multa qualificada é tema sempre muito espinhoso, mesmo porque tal cominação prescinde da demonstração de um “algo mais”, no procedimento do agente fiscalizado, que transcenda a conduta objetiva descrita no tipo tributário, sendo preciso que haja a efetiva comprovação da intenção da prática do fato delituoso. Nesse sentido, é o entendimento firmado pelo CARF nas Súmulas nsº 14 e 25:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Alinhado à precitada cognição, segundo restou exaurido neste voto, no que toca ao lançamento do IRRF, previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, observa-se particularidades que elevam a sua especialidade, visto que se trata de uma presunção legal exigida do substituto tributário, apenas quando este omite o real beneficiário do pagamento comprovado ou a sua real causa econômica, independentemente da existência, ou não, de intuito doloso.

Nessa quadra, quando nos deparamos com a situação adicional em que o substituto tributário, com intento de sustentar as precitadas omissões, pratica atos inclinados a ocultá-las, buscando dar falsa legitimidade aos pagamentos efetivados em favor dos genuínos beneficiários, os quais, presumidamente, não serão oferecidos à tributação, **indubitavelmente há constatação de uma conduta extra que configura em dolo da fonte pagadora. Destarte, torna-se escorreita e**

obrigatória por parte da Autoridade Fiscal a exigência do tributo acompanhada de imputação da penalidade qualificada.

A sobredita aceção está amparada pela jurisprudência administrativa prevalente do CARF, conforme ementas abaixo transcritas:

IR-FONTE DE 35%. MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS.

A multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a infração, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a infração. A emissão de notas fiscais inidôneas e a interposição de terceiros para iludir a realização de pagamentos, além dos atos que materializam a infração (omissão), é ato que exterioriza e evidencia o dolo do contribuinte, dando ensejo à qualificação da multa de ofício, mesmo no caso de presunção legal de omissão. (Acórdão nº 1201-003.397 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 10/12/2019)

EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

Cabível a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) quando caracterizado o evidente intuito de fraude pela ocorrência de ação dolosa tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a evitar o seu pagamento. 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. (Acórdão nº 1401-002.888 – 4ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária. Sessão de 18/09/2018)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA EM EXIGÊNCIA DE IRFONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. EXISTÊNCIA DE FRAUDE, SONEGAÇÃO OU CONLUÍO. CABIMENTO.

Uma vez comprovada a ocorrência de uma ou mais das hipóteses tipificadas no art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, é cabível a imposição da multa qualificada prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, inclusive no caso de exigência de IRFonte de que trata o art. 61 da Lei nº 8.981/1995. (Acórdão nº 9101-006.859 – CSRF/ 1ª Turma. Sessão de 06/03/2024)

Retomando a análise do caso concreto, verifica-se que a Recorrente repisou as argumentações apresentadas em sede de impugnação, às fls. 2693/2726 e a decisão de primeira instância afastou embasada na seguinte fundamentação, às fls. 2936/2938:

(...)

Conforme cabalmente demonstrado pela fiscalização, a contribuinte apropriou-se de despesas sabidamente indevidas na medida em que, de forma reiterada para

cada um dos supostos prestadores de serviços supracitados, não demonstrou a efetividade dos alegados serviços, o que torna os contratos e/ou notas fiscais inidôneos, cabendo, por conseguinte, a qualificação da multa em 150%, uma vez que os atos de forma deliberada e sistematicamente praticados demonstram a presença do dolo, no sentido de ter a consciência e querer a conduta e sonegação, por meio de prática de conluio com outras empresas, cujos conceitos estão estampados no art. 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502/64, (...)

A conduta da contribuinte se amolda, indubitavelmente, ao conceito de dolo, na medida em que agiu de forma a impedir a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, reduzindo indevidamente o montante desses tributos, ao criar despesa sabidamente fictícia.

Idêntico raciocínio se aplica à multa qualificada sobre o IRRF, uma vez que apurado em razão de pagamentos decorrentes dessas mesmas operações não comprovadas ou sem causa, conforme conclusões da autoridade fiscal constante do TVF, fls. 2.522 e 2.523, a seguir:

11.5. Demonstrou-se ao longo dos autos e pelos recortes legais, acima em destaque, que a fiscalizada cometeu, em tese, crime contra a ordem tributária, incorrendo na prática de sonegação fiscal ao deduzir como custo ou despesa, na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), valores pagos a um destinatário irreal, inapto, inexistente de fato, baseada em uma operação igualmente irreal, inexistente, sem comprovação, circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa, sujeito à incidência do IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte, à alíquota de 35%.

11.6. A ação 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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, justifica a multa qualificada.

11.7. A fiscalizada, desde a contratação das empresas NOTEIRAS, por intermédio dos operadores LUIZ CARLOS e GABRIEL, até o momento do lançamento, em sua escrita contábil-fiscal e nas Declarações transmitidas à Receita Federal do Brasil, tinha conhecimento dos fatos narrados ao longo desse relatório, a falta de capacidade operacional das empresas ALFACOM, TALKITA, ORION e TEDRIVE, a inexistência de mercadorias e das sistemáticas elaboradas na OPERAÇÃO DESCARTE. Houve, portanto, conluio entre a fiscalizada e as empresas NOTEIRAS, ou seja, o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando produzir os efeitos referidos nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964.

11.8. Portanto, em face de todos os fatos revelados nos autos que implicaram a prática, em tese, de crime contra a ordem tributária na modalidade sonegação fiscal, e tendo em vista ainda o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, a multa de ofício apurada será qualificada (majorada) para 150%.

Presente, portanto, a conduta tipificada na Lei nº 4.502/64, cabível a qualificação da multa de ofício promovida pela autoridade fiscal, com fulcro no art. 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430, de 1996.

No que tange à alegação de que, nas transações realizadas diretamente entre a Impugnante e a empresa TALKITA, teriam sido emitidas a totalidade das notas fiscais pela TALKITA (e deduzidas das bases tributáveis do IRPJ/CSLL) e incluídas no PERT, de modo que o crédito tributário oriundo dessas deduções ou estaria extinto ou excluído, nos exatos termos do Código Tributário Nacional e da Lei nº 13.493/2017 também não procede em face do que foi decidido no tópico I.1 deste voto.

Em face do exposto, julgo improcedente a impugnação nesse item e mantenho a multa de ofício em 150%.

Entendo que a decisão recorrida, salvo no que concerne aos efeitos sobre a multa de ofício imputada decorrentes da adesão ao PERT, não merece reparos ao rebater os argumentos da Recorrente, dado que, por tudo que foi explanado tanto no relatório como no voto, inquestionavelmente a CORPUS praticou atos com intuito de ocultar os fatos desconhecidos – reais beneficiários, as operações ou suas causas – que deram ensejo à omissão receita presumida, utilizando-se de artifícios ardilosos – notas fiscais e contratos ideologicamente falsos - em prol de dar irreál aparência de legitimidade aos dispêndios realizados e que não seriam oferecidos à tributação pelo destinatário.

Quer dizer, trata-se da comprovação daquele “algo a mais”, de um esforço adicional, de uma conduta extra que suplanta a conduta objetiva descrita no tipo tributário e, por conseguinte, evidencia o dolo específico por parte do substituto tributário, justificando a imputação de multa de ofício qualificada sobre a exigência dos tributos combatidos.

Destarte, adoto a fundamentação da decisão de primeira instância como razão de decidir, utilizando-me da faculdade ao julgador pelo § 12º, do art. 114, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023³⁵, posto que, por tudo exposto, restou claro a ausência, na peça recursal, de novos pedidos ou causa de pedir. Assim, nos termos do art. 50, da

³⁵ 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;

Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999³⁶, combinado com o preceituado no citado normativo regimental, pugna em favor da manutenção da qualificação da multa de ofício em questão.

Face ao exposto, deve repercutir em todos os lançamentos que integram a presente lide, notadamente, sobre os pleitos específicos, tais como o extenuado neste voto relacionado à imputação sobre os créditos tributários incluídos no PERT, como também no tocante à prejudicial de decadência em relação aos lançamentos do IRPJ/CSLL, relacionados ao 3º trimestre de 2013, referentes aos pagamentos em favor da empresa ALFACOM, cuja apreciação aguarda a análise deste tópico.

No que tange aos pleitos subsidiários da Recorrente requeridos no tópico: Da Nulidade dos Autos de IRPJ/CSLL - em Virtude da Inclusão dos Créditos Tributários no PERT Antes das Respectivas Lavraturas, especificamente: redução da multa de ofício ao patamar de 75%, em virtude da adesão ao PERT antes de concretizado o lançamento de ofício do IRPJ/CSLL, por aplicação analógica do art. 6º, da Lei nº 8.218/1991 c/c art. 4º da LINDB; ou aplicação sobre a multa de ofício de 150% da redução de 40% e não de 50% à luz do inciso II, do art. 6º, Da Lei 8.218/1991. Segue nosso posicionamento.

Uma vez mantida a qualificação da multa de ofício em tela, considerando que, diferente dos demais valores lançados de ofício nestes autos, a administração da cobrança dos valores indicados no PERT, faz-se no âmbito deste programa, disciplinado pela Lei nº 13.496/2017, entendo que as reduções tanto dos juros de mora como das multas envolvidas – inclusa a de ofício – devem respeitar a modalidade escolhida pela Interessada – art. 2º, III, alínea “b”, da apontada norma especial³⁷, a qual detém prevalência sobre a geral - Lei nº 8.218/91, em respeito ao princípio da especialidade.

³⁶ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

(...)

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

³⁷ Art. 2º No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o sujeito passivo que aderir ao Pert poderá liquidar os débitos de que trata o art. 1º desta Lei mediante a opção por uma das seguintes modalidades:

(...)

III - pagamento em espécie de, no mínimo, 20% (vinte por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017, e o restante:

(...)

b) parcelado em até cento e quarenta e cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de 80% (oitenta por cento) dos juros de mora e 50% (cinquenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas;

Todavia, a competência para apreciar qualquer pedido relacionado à parcelamento de débitos (ordinário ou especial) – inclusive os encargos moratórios e multas - reside no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e os processos administrativos com este objeto são regidos pela norma instituidora do parcelamento especial e pela Lei nº 9.748/99, e não pelas disposições inerentes aos processos administrativos fiscais preceituadas no Decreto nº 70.235/72 - PAF. Nessa quadra, carece o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF da competência para se manifestar ou impor qualquer comando a respeito de redução da multa de ofício sob julgo.

c) Da Retroatividade Benigna

No presente caso, ocorre que após a 8ª Turma da DRJ/BSB, em 19 de dezembro de 2019, às fls. 2913/2943, exarar o Acórdão recorrido, mantendo a qualificação da multa de ofício no percentual de 150%, em respeito ao disciplinamento normatizado no § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, este sofreu modificação pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, e, notadamente o inciso VI, do § 1º, do assinalado normativo, passou a disciplinar a questão da seguinte forma, abaixo in verbis:

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

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

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023) (g.n.)

Quer dizer, a alteração mencionada reduziu o percentual da multa de ofício qualificada imputada de 150% para 100%. Dessarte, atrai-se a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN³⁸, inclusive passível da aplicação de ofício, uma vez que

³⁸ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

lei nova se aplica 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.

Nessa senda, embora no presente caso, decidimos pela manutenção, **indiscutivelmente cabe a redução do percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% em respeito à retroatividade benigna.**

DA PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA RELACIONADA À QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Dos Autos de IRPJ e CSLL – Da Decadência do Direito em Lançar em Relação ao 3º Trimestre de 2013 no Que se Refere ao Fornecedor “ALFACOM”

Quanto a este item, a CORPUS protesta em favor da reforma do acórdão combatido que afastou a decadência dos créditos tributários de IRPJ e CSLL, correspondentes aos pagamentos realizados ao fornecedor ALFACOM no terceiro trimestre de 2013, fundada na aplicação do art. 173, I, do CTN³⁹, **em razão da acusação de dolo**. Contrapondo, entende que se aplica o prazo decadencial previsto no § 4º, do art. 150, do CTN⁴⁰, em virtude de ter ocorrido pagamento antecipado dos mencionados tributos e não prevalecer a tese da acusação, uma vez que todas as operações foram devidamente escrituradas e os respectivos valores oferecidos à tributação.

Dessa forma, quando tomou ciência da autuação em 17/12/18, respeitando a contagem do prazo de decadência estampado no § 4º, do art. 150, do CTN - 5 anos contados do fato gerador -, já havia expirado o prazo para constituição do IRPJ e da CSLL, no que toca ao terceiro trimestre de 2013 (30/09/2013), os quais devem ser extintos por força da decadência, em respeito ao preceituado no art. 156, V, do CTN⁴¹.

Segundo exposto, o Acórdão recorrido pugnou em favor da procedência da qualificação da multa de ofício, por entender que restou evidenciado o dolo. Logo, tal inferência atrai a aplicação da regra geral de decadência esculpida no art. 173, I, do CTN, deslocando o prazo inicial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido

³⁹ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

⁴⁰ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será êle de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

⁴¹ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
(...)
V - a prescrição e a decadência;

efetuado. Ou seja, ao aplicar este prazo na espécie, o prazo fatal para decair o direito de a Fazenda Nacional constituir os créditos tributários de IRPJ e CSLL, do terceiro trimestre de 2013, seria 31/12/2018, posterior a data de ciência dos autos (17/12/18), portanto incabível o reconhecimento da decadência.

Inicialmente, temos que firmar o entendimento de que a decadência⁴² consiste na perda do direito da Administração Tributária de constituir o crédito tributário. Trata-se de instituto de direito público, não atingido pela preclusão, e sendo indisponível o crédito tributário deve ser declarado de ofício, independentemente do requerimento do sujeito passivo da ação fiscal.

A decisão combatida, no que toca ao tema decadência, demonstrou o entendimento consolidado, sob prisma doutrinário e jurisprudencial, do tratamento a ser dispensado aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, previsto no *caput* do art. 150, do CTN, quando resta caracterizado o DOLO. Em brevíssima síntese, relativamente a essa espécie de lançamento, deve-se considerar os prazos decadências no âmbito tributário nos seguintes termos: se houver pagamento, ainda que parcial, do tributo exigido de ofício, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Por outro lado, na ausência de pagamento ou **havendo a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173, I, do mesmo dispositivo legal, contando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.**

⁴²CONCEITO DE DECADÊNCIA

Decadência, no nosso conceito, é o fenômeno que acarreta a perda do direito subjetivo do Fisco constituir o crédito tributário pelo ato jurídico chamado lançamento, em decorrência da inércia, ultrapassando o prazo legal para tanto.

A decadência faz morrer, decair, perecer o próprio direito material, impedindo que a Fazenda Pública proceda ao lançamento, e constitua, conseqüentemente, o crédito tributário.

Melhor explicando, devemos esclarecer que, ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária, ainda ilíquida. A legislação tributária exige a formalização de um ato oficial do Fisco para conferir liquidez à obrigação tributária surgida a pós a ocorrência do fato gerador, e tal formalização se dá com o ato denominado lançamento.

O lançamento, uma vez formalizado, tem o condão de constituir o crédito tributário, ou seja, oficializa e documenta um crédito tributário da Fazenda Pública, surgido com a ocorrência daquele fato gerador, do qual nasceu uma obrigação tributária. O lançamento, como veremos mais adiante, torna líquida a obrigação tributária surgida. Conforme o Ministro do STF Moreira Alves [02], "o direito de lançar é um

direito potestativo modificativo", pois o Fisco transforma a obrigação tributária ilíquida em obrigação tributária líquida, isto é, no próprio crédito tributário.

Relembrando, então, a decadência atinge o direito subjetivo do sujeito ativo da relação jurídica tributária, que é uma relação jurídica de direito material.

A decadência decorre sempre de lei, mais especificamente de Lei Complementar, pois o artigo 146, III, alínea "b" da Carta Magna exige. E o Código Tributário Nacional é uma Lei Complementar, embora seja materialmente complementar e formalmente ordinária. E à decadência se aplicam os princípios da legalidade e da segurança jurídica. [...]

<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/decad%C3%AAncianodireitotribut%C3%A1riobrasileiro>

Inclusive a precitada ilação encontra-se solidificada na Súmula CARF nº 72⁴³, de observação obrigatória pelos Conselheiros deste Tribunal.

Nessa senda, considerando que pugnamos a favor da manutenção da multa qualificada, por restar caracterizado o dolo específico, **aplica-se a regra geral disposta no art. 173, I**, por conseguinte, não assiste razão à Recorrente acerca da arguição de caducidade.

Da Responsabilidade Tributária

Da Introdução

Segundo relatado, os responsáveis tributários: CINEAS FEIJÓ VALENTE, MARCO ANTONIO VALENTE, RICARDO GONÇALVES VALENTE e CRISTINA MARIA VALENTE ATCHABAHIAN, que eram sócios-administradores da CORPUS no período fiscalizado, insurgiram-se contra o acórdão recorrido, mediante apresentação de peças recursais separadas, às fls. 2969/2985, 2988/3004, 3007/3023 e 3026/3042, contudo com idênticas abordagens.

Em brevíssima síntese, alegaram ilegitimidade passiva das imputações, uma vez que jamais praticaram atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato ou estatuto, requisitos necessários para a responsabilização prevista no art. 135, III, do CTN⁴⁴.

Além disso, protestaram em favor da existência de vícios materiais que a Fiscalização teria cometido nos lançamentos combatidos e que foram mantidos pela decisão recorrida, tais como: erro na apuração da base de cálculo do IRRF, relacionado ao pagamento em duplicidade do Consórcio SOMA ao fornecedor TALKITA; impossibilidade de cobrança de valores a título de IRRF relativos aos fornecimentos contratados diretamente pelo consórcio SOMA; nulidade dos lançamentos por vício material, em virtude da inclusão dos créditos tributários no PERT antes das respectivas lavraturas; lançamento de valores sobre os quais já se operou a decadência conforme art. 150, §4º. do CTN; e no tocante a impossibilidade de cobrança de valores de IRRF cumulados com IRPJ/CSLL, por se caracterizar como manifesta dupla penalização ou *bis in idem*.

⁴³ **Súmula CARF nº 72:** Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

⁴⁴ Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Considerando que as linhas de defesa de ambos são basicamente idênticas, apreciaremos os argumentos formulados em conjunto.

Da Ilegitimidade Passiva

Resumidamente, asseveram que o acórdão recorrido se baseou em fundamento genérico, destoante da realidade e sem qualquer demonstração efetiva do cometimento de dolo por parte dos responsabilizados. Além disso, frisam que, diferente da Fiscalização, a força-tarefa conjunta de diversos órgãos da Administração Pública não imputou responsabilidade aos Recorrentes.

Acrescentam que todos os fatos levantados pela Fiscalização estavam contabilizados, bem como não restou demonstrado nenhum ato de ocultação ou dissimulação. Muito pelo contrário, a CORPUS, ao longo do procedimento fiscal, sempre se apresentou colaborativa e auxiliou em todos os atos solicitados, tendo a autuação se baseado nos próprios dados da regular contabilidade do Consórcio SOMA e da CORPUS.

Concluem arguindo que carece os autos de indicação das razões concretas em favor de justificar a responsabilização tributária pelos tributos lançados de ofício nos termos do art. 135, III, do CTN, notadamente quanto aos pagamentos realizados pelo Consórcio SOMA. Logo, devem ser afastados tais vínculos de responsabilidade e imediata exclusão do polo passivo da autuação.

Citam jurisprudência administrativa e judicial para subsidiar suas argumentações.

A decisão recorrida, subsidiou a manutenção das responsabilidades tributárias em comento, inicialmente, ressaltando que as informações prestadas pela Polícia Federal e pelo Ministério Público, complementadas por substancial lastro probatório produzido pela Fiscalização, inquestionavelmente deram lastro tanto à apuração de irregularidades cometidas pela contribuinte CORPUS SANEAMENTO E OBRAS LTDA no âmbito da legislação tributária federal, como também permitiram concluir que os aludidos atos praticados pela Recorrente ocorreram com a participação ou consentimento de seus administradores.

Portanto, os sócios-administradores agiram com infração à lei, na medida em que autorizaram ou concordaram com a apropriação, pela CORPUS, de despesas não comprovadas para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL e/ou despesas sabidamente fictícias, acobertadas por documentos ideologicamente falsos.

Neste ponto, merece registro que nossa análise se restringirá à participação dos Interessados nos fatos e condutas apurados e demonstrados pela Fiscalização, nos estritos limites dos autos e da competência deste Conselho.

Fixada a premissa, ressalvamos que a responsabilização dos apontados sócios-administradores da CORPUS fundou-se no art. 135, III, do CTN, especificamente em relação a atos

praticados com infração a lei, na forma de sonegação, dolo e conluio, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64⁴⁵.

No que tange ao tema, ressaltamos que é plenamente possível os sócios administradores responderem pessoalmente, perante a sociedade e terceiros prejudicados (Fazenda Pública, inclusive), por culpa no desempenho de suas funções, ou seja, pelos fatos decorrentes de sua má gestão, consoante disposto no artigo 1.016 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil)⁴⁶.

Todavia é imperioso que, para aplicação do mencionado preceito, a Autoridade Fazendária comprove, para além de qualquer dúvida, que os administradores agiram com excesso de poderes ou infração à lei.

O ato ilícito ensejador da responsabilidade tributária do administrador pode ser tanto culposos quanto doloso, mas tanto um quanto o outro satisfaz a hipótese do artigo 135 do CTN. Sobre o assunto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 assim se manifestou:

*59. A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ **exige tão-só a presença de 'infração de lei'** (= ato ilícito), **a qual**, pela teoria geral do Direito, **pode ser tanto decorrente de ato culposos quanto de ato doloso** (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, **se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN**. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.*

⁴⁵ Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda 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.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

⁴⁶ Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.

60. Podemos enumerar aqui as **conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores**, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:

- a) **O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;**
- b) **O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;**
- c) **A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;**
- d) **O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;**
- e) **O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposo quanto doloso;**
- f) **A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública (salvo normas especiais probatórias, como a relativa à CDA).**

61. De tudo isso, é importante guardar que o **‘sócio-gerente’**, de acordo com a jurisprudência hoje aceita pelo STJ, **torna-se responsável não por ser ‘sócio’, mas por ter cometido ato ilícito enquanto ‘gerente’**. Em verdade, a condição de sócio é irrelevante. **Dois são os elementos verdadeiramente relevantes para sua responsabilização: (a) ser administrador e (b) ter cometido ato ilícito nessa posição.** Por ser administrador e ter cometido infração à lei, pode o terceiro ser responsabilizado; não por ser sócio. Destarte, podemos afirmar com segurança que, segundo o entendimento firmado no STJ, o administrador é chamado a pagar o crédito tributário da pessoa jurídica administrada em forma de responsabilidade por ato ilícito. **(g.n)**

Destarte, é relevante ressaltar ilações relativas à responsabilidade solidária prevista no art. 135, inciso III, do CTN, que contribuem para sua caracterização, corroboradas pelo Parecer supra.

A primeira refere-se a natureza da pessoa jurídica. Trata-se de uma ficção da lei, não sendo capaz, portanto, de implementar suas ações por si própria, mas sim por meio da atuação dos seus diretores, gerentes e representantes ou dos seus mandatários, prepostos e empregados, quem demonstra capacidade de expressar vontade, **elemento subjetivo necessário para caracterizar o ato ilícito**, do qual resulta a responsabilidade.

A segunda diz respeito a interpretação do capitulado no inciso III, do art. 135, do CTN, uma vez que o malefício que decorre da norma **não se corporifica** com uma simples participação como sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente nos atos da empresa que determina a responsabilização tributária pessoal. **Há que se reconhecer a existência do excesso**

de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, ou seja, só se configura com a **junção dos dois fatores**.

Aplicando a precitada linha cognitiva ao caso concreto, inicialmente destaco que, consoante cláusula 5ª e §§, do Contrato Social da CORPUS, a administração e a representação legal da empresa eram exercidas pelos sócios-administradores sinalados de forma conjunta, embora a representação da sociedade se perfizesse pela assinatura de no mínimo dois. Além disso, a composição do quadro societário permaneceu inalterada em todo o período coberto pelo procedimento fiscal.

Dos fundamentos para a responsabilidade solidária que constam do TVF, destacamos:

- a) Em relação às aquisições junto à TALKITA, não foram apresentados contratos ou comprovantes de negociação, contudo, intimada a identificar quais administradores autorizaram ou determinaram os pagamentos efetuados à apontada empresa, a Autuada assim se pronunciou:

ITEM 4:

As contratações e pagamentos dos fornecedores em questão (LMZ Comercial Ltda., Q1 Importadora e Distribuidora Ltda., TALKITA Indústria e Comércio de Produtos Químicos Ltda., ITA Comércio de Fosfato Ltda., CIGMA Projetos Engenharia e Construções Ltda., AP ENERGY Engenharia e Montagem Ltda., SOCMAC Locações de Máquinas e Equipamentos Ltda., e MORADIA Participações, Administração e Construções Ltda.) foram determinadas e autorizadas pelo Presidente da CORPUS, Sr. Cíneas Feijó Valente.

- b) O Sr. Cineas detinha 43% das quotas da empresa. As respostas da Recorrente às intimações, afirmaram que ele atuou de forma a determinar o pagamento às empresas envolvidas na autuação. Todavia, ressalta que, pelo contrato social, sozinho, não poderia ter feito tais contratações e autorizado tais pagamentos, pois somente a participação de dois administradores da empresa teria o condão de criar obrigações para a CORPUS;
- c) (...) *Além disso, pelo conjunto de mensagens trocadas entre CRISTINA e KANJI, fica evidente que CRISTINA era a responsável pela contratação da TALKITA e outras empresas inexistentes de fato, controladas pelos operadores LUIZ CARLOS CLARO e GABRIEL CLARO;*
- d) (...) *Apesar disso, é importante destacar que a conduta de CRISTINA não exige os demais administradores da empresa. Afinal, como os três outros administradores da CORPUS poderiam ter fechado os olhos a despesas de tal vulto, que inclusive estariam servindo para diminuir o lucro contábil da empresa, diminuindo os dividendos a serem pagos a todos os quotistas?*
- e) (...) *Ora, que diligência e cuidado foram evidenciados pelos demais administradores, ao permitir que, de forma reiterada e recorrente, fossem contratadas empresas inexistentes de fato e realizados pagamentos por mercadorias que não foram entregues?*

- f) (...) **A única resposta possível a tal questionamento é que os demais administradores sabiam e aprovavam a contratação e o pagamento às supracitadas empresas.** *Os demais administradores, ao não se insurgir ou questionar tais práticas, atuaram com a chamada "cegueira deliberada", intencionalmente deixando de se inteirar ou de agir em situações em que teria o dever legal de fazê-lo;*
- g) (...) *Ao atuar de forma conjunta e coordenada para suprimir ou reduzir o montante do tributo devido pelo pagamento de serviços fictícios, os administradores em questão praticaram as condutas de sonegação, fraude e conluio, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Além disso, praticaram condutas que, em tese, configuram o CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, previsto no artigo 1º, inciso I, e IV, e artigo 2º, inciso I, da Lei 8.137/90, bem como condutas que se amoldam, em tese, com a conduta descrita no art. 1º da Lei nº 9.613 (com a redação dada pela Lei nº 12.683, de 2012), que tipifica o crime de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores, nos seguintes termos: "Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal".*

Prosseguindo, dos autos resulta comprovado que os contratos serviam exclusivamente para acobertar o esquema ilícito de pagamento de propinas, sob o disfarce de uma suposta prestação de serviços ou aquisição de mercadorias, que jamais ocorreram. Os montantes pactuados foram significativos e os pagamentos rotineiros, assim como restou patente a incapacidade operacional dos contratantes para execução dos objetos contratados, como bem demonstrou a Autoridade Fiscal ao carrear fotos dos supostos estabelecimentos das empresas "noteiras".

Destarte, resta indubitável da leitura do TVF e do enorme volume de documentos colacionados – elementos produzidos pela Polícia Federal e Ministério Público, no âmbito da denominada operação Lava Jato, e destaque para o conjunto probatório produzido pela Fiscalização, especialmente o detalhado no item 8 do TVF, às fls. 2.692/2.795 - que os sócios-administradores responsabilizados: CINEAS FEIJÓ VALENTE (era Presidente da CORPUS e há declaração não refutada de Cristina afirmando que era o responsável pelas autorizações e pagamentos das contratações) e CRISTINA MARIA VALENTE ATCHABAHIAN (as trocas de mensagens com KANJI denota que era responsável pela contratação da TALKITA e outras empresas inexistentes de fato, bem como, na condição de sócia-administradora, ao informar que o Sr. CINEAS era quem autorizava as contratações e pagamentos, indubitavelmente tinha conhecimento da fraude e não adotou medidas cabíveis para impedir), tinham plena consciência de que os contratantes eram empresas de papel ou inexistentes, sem qualquer condição de atender aos seus objetos.

Todavia, não há nos autos comprovação de que os sócios-administradores MARCO ANTONIO VALENTE e RICARDO GONÇALVES VALENTE agiram com excesso de poderes ou infração à lei. Podemos até admitir que tal conhecimento não fosse *a priori*, quer dizer, ao tempo da celebração dos contratos, mas que eles tinham plenas condições de verificar, ante a não prestação

de serviços ou falta das mercadorias adquiridas, que as empresas contratadas eram inidôneas e, assim, adotar as medidas cabíveis, entretanto, conforme exaurimos, para subsunção à responsabilidade solidária sob julgo não cabe presunção, requer comprovação.

A ausência de qualquer contestação ou questionamentos, aliada à recorrência dos pagamentos sem causa, por mercadorias que jamais foram entregues, nos permite afirmar, sem qualquer margem de dúvidas que os dirigentes CINEAS e CRISTINA tinham plena ciência e consciência da fraude que perpetraram, mas, nos atendo exclusivamente aos autos, não podemos extrair a mesma ilação em relação aos sócios-administradores MARCO e RICARDO.

Conforme apontado neste voto, a modalidade de responsabilidade tributária estabelecida pelo art. 135, III, do CTN, é eminentemente subjetiva, por fundar-se na pessoalidade e na conduta dolosa ou culposa do agente, posto que brota a partir da constatação de um ato ilícito. Neste prisma, por tudo explanado, entendo que não merece reparos o trabalho realizado pela Autoridade Fiscal, que demonstrou de forma cabal e inequívoca a materialidade dos fatos imputados à Recorrente, tal como logrou êxito em provar o vínculo dos responsáveis solidários CINEAS e CRISTINA com os fatos geradores da obrigação tributária, igualmente que praticaram o ato ilícito assinalado ou que o toleraram quando deveriam evitar, tampouco o aresto combatido.

Sem embargo, por total carência de provas materiais, não podemos pactuar com o mesmo desfecho quanto aos sócios-administradores MARCO e RICARDO, portanto, pugnamos pela reforma da decisão recorrida.

A linha de interpretação adotada neste voto, encontra ressonância na jurisprudência deste Tribunal, segundo ementas abaixo transcritas:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE DIRETORES DE S/A. CARACTERIZAÇÃO DO EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO À LEI OU A ESTATUTOS.

Mantém-se a responsabilidade tributária solidária de diretores quando caracterizada a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei ou a estatutos. (Acórdão nº 1201-002.922 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 14/05/2019)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

São solidariamente obrigados os dirigentes que comprovadamente atuaram, com infração à lei, na administração da sociedade. (Acórdão nº 1201-001.901 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 21/09/2017)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A responsabilidade do art. 135, III, do CTN é do tipo solidária, ou seja, se o representante, mesmo que de fato, da contribuinte for colocado no polo passivo, isto não exclui a contribuinte da responsabilidade dos tributos e multas apurados. (Acórdão nº 1401-002.888 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 18/09/2018)

Nesses termos, entendo que devem ser MANTIDAS as responsabilidades tributárias ora combatidas dos Srs. CINEAS FEIJÓ VALENTE e CRISTINA MARIA VALENTE ATCHABAHIAN, não obstante AFASTADAS as imputadas aos Srs. MARCO ANTONIO VALENTE e RICARDO GONÇALVES VALENTE.

Dos Vícios Materiais do Lançamento Tributário

No que toca a este tópico, os responsáveis tributários produziram idênticas alegações, relatadas para o contribuinte CORPUS, partes integrantes da sua peça recursal, relacionadas à existência de vícios materiais que a Fiscalização teria cometido nos lançamentos combatidos e que foram mantidos pela decisão recorrida. Nessa toada, tais vícios também maculariam a responsabilização reflexa aos sócios-administradores.

Desse modo, considerando que essas argumentações foram minuciosamente apreciadas neste voto, em prol de evitar repetições desnecessárias, reporto-me neste ponto aos fundamentos utilizados por este Relator quando do exame das razões de defesa oferecidas pela Recorrente CORPUS SANEAMENTO E OBRAS LTDA, os quais adoto integralmente, como se aqui estivessem transcritos, para aplicar a tudo o quanto suscitado pelos responsáveis solidários.

Do Pedido de Perícia

Por derradeiro, a Recorrente defendeu a realização de diligência, a fim de comprovar a duplicidade dos pagamentos realizados pelo Consórcio SOMA à TALKITA, com devolução do respectivo montante pelo fornecedor, contudo, em que pese o seu arazoado, não se faz necessária.

Como é cediço, a autoridade julgadora, na formação de sua livre convicção é que avaliará a necessidade de eventual diligência ou perícia, indeferindo aquelas que forem consideradas desnecessárias. Deve-se levar em conta, ainda, que os pedidos de diligência e perícia não servem para suprir a deficiência no cumprimento do ônus da contribuinte de apresentar os elementos probatórios necessários para dar suporte à constituição do direito ao crédito pleiteado. Desta forma, afiguram-se desnecessários e devem ser indeferidos.

Conforme exaurimos, a exigência do IRRF, previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, tem natureza de presunção legal, que provoca a inversão do ônus da prova em desfavor da Recorrente. Logo, não é cabível transformar o órgão julgador *ad quem* em órgão de auditoria ou se convolar este juízo em fase de procedimento de auditoria, com a determinação de diligências para veicular papel que caberia ter sido levado a termo pela contraparte, à qual instaria provar ou demonstrar.

No caso dos autos, a determinação de diligência, nesta fase processual, teria cabimento na formação do juízo de convencimento, para sanar eventuais dúvidas ou a cancelar o demonstrado na completude das provas trazidas aos autos pela parte que postula o direito.

Assim, no presente processo, portanto, a realização de diligência é desnecessária e deve ser indeferida conforme disposição do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72⁴⁷.

Repise-se: os pedidos de diligência ou perícia não devem suprir a inércia da parte em apresentar os elementos probatórios que possua. No caso sob exame, o pedido de diligência/perícia não supre o ônus da Recorrente de demonstrar a ocorrência do pagamento em duplicidade, condição necessária para afastar em parte a exigência guerreada.

Dos Lançamentos Reflexos de CSLL

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

DA CONCLUSÃO

Ante ao exposto, e no uso da faculdade garantida pelo § 12º, do Art. 114, do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, oriento meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO, para rejeitar as preliminares de nulidade e ilegitimidade passiva e, no mérito, rejeitar as prejudiciais de decadência e manter integralmente todos os créditos tributários integrantes da lide, juntamente com os acréscimos legais correspondentes, inclusive a redução do percentual da multa de ofício qualificada imputada de 150% para 100%, em decorrência da aplicação obrigatória da retroatividade benigna, em estrito respeito à modificação inserida no inciso VI, do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, bem como AFASTAR as responsabilidades solidárias dos Srs. MARCO ANTONIO VALENTE e RICARDO GONÇALVES VALENTE e MANTER as responsabilidades solidárias dos Srs. CINEAS FEIJÓ VALENTE e CRISTINA MARIA VALENTE ATCHABAHIAN.

⁴⁷ Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

ACÓRDÃO 1201-007.037 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10845.725111/2018-81

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho

DOCUMENTO VALIDADO