



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10845.726531/2017-02
ACÓRDÃO	1201-007.035 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de outubro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	CORPUS SANEAMENTO E OBRAS LTDA E OUTROS FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

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.

AUTO DE INFRAÇÃO – REVISÃO DE OFÍCIO ANTES DO JULGAMENTO EM 1ª INSTANCIA – APÓS TRANSCURSO DO PRAZO DECADENCIAL.

Não há impedimentos para que a autoridade fiscal, ao tomar conhecimento de erros ou novos fatos que impliquem na alteração de crédito tributário já constituído, inclusive mediante auto de infração, promova a revisão de ofício com amparo no art. 149 do CTN, ainda que o contribuinte já tenha apresentado impugnação. Caso essa revisão de ofício seja feita após o transcurso do prazo decadencial, somente são cabíveis ajustes na apuração do crédito tributário, bem como na base de cálculo, que não impliquem em agravamento da exigência, podendo ainda a correção de erros formais. Em qualquer hipótese o contribuinte deve ser novamente cientificado, reabrindo-se o prazo de 30 dias para impugnação.

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.

APRECIÇÃO 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.

RECURSO DE OFÍCIO. CRÉDITO EXONERADO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 103. LIMITE DE ALÇADA. PORTARIA MF Nº 02/2023.

Nos termos do artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532/1997, a autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

O artigo 1º da Portaria MF nº 02/2023 preceitua que o limite de alçada para fins de cabimento do recurso de ofício é de R\$ 15.000.000,00, de modo que o recurso será conhecido nas hipóteses em que a exoneração do sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa ultrapassar o referido limite.

MATÉRIA NÃO SUSCITADA EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO/MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Afora os casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não devem ser conhecidas às razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação/manifestação de inconformidade, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, sob pena, inclusive, de supressão de instância.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. APRECIÇÃO. 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.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

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: 2012, 2013, 2014, 2015

RECURSO DE OFÍCIO. DILIGÊNCIA. IRRF. CONSTATAÇÃO DE OCORRÊNCIA DE DUPLO REAJUSTAMENTO. EXONERAÇÃO.

A constatação, inequívoca, inclusive pela Autoridade Fiscal Diligenciante, de que ocorreu duplo reajustamento quando da constituição dos créditos tributários de IRRF, impõe-se a sua exoneração.

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.

“BIS IN IDEM”. IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS. IRRF SOBRE PAGAMENTOS 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.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

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 àquele objeto da decisão.

MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. INEXISTÊNCIA.

Não se aplica ao caso sub judice o princípio da não surpresa e da confiança, forte no artigo 146 o CTN, pois a alteração de critério jurídico vincula-se à interpretações possíveis de uma mesma norma em relação aos mesmos fatos e ao mesmo contribuinte, o que não se vislumbrou no presente caso.

AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO PARA MULTA QUALIFICADA. PRECLUSÃO.

Não havendo questionamentos específicos para os itens do lançamento consistente na qualificação da multa, considera-se preclusa a discussão desta matéria.

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.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

São solidariamente obrigados os dirigentes que comprovadamente atuaram, com infração à lei, na administração da sociedade.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

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) negar provimento ao recurso de ofício; (ii) dar parcial provimento aos recursos voluntários do contribuinte atuado 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%; (iii) 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 Recurso de Ofício e Recursos Voluntários, às fls. 3999/4032, 4157/4171, 4179/4193, 4201/4215 e 4223/4237, apresentado em face do acórdão nº 101-008.088, exarado pela 8ª Turma da DRJ01, em 14 de março de 2021, às fls. 3871/3908, que julgou procedente em parte as Impugnações apresentadas pela CORPUS SANEAMENTO E OBRAS LTDA (doravante denominada CORPUS) e responsáveis tributários, às fls. 3224/3269, 3325/3352, 3355/3382, 3385/3412 e 3415/3442, contra Autos de Infração lavrados pela Coordenação-Geral de Fiscalização - Cofis, às fls. 3871/3908, através dos quais foram constituídos os tributos abaixo relacionados, no montante principal de R\$ 139.808.107,28, apurados em conformidade com o regime tributário do Lucro Real Trimestral, referente aos anos-calendário de 2012 a 2015. Conforme apontado, 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\$ 9.838.149,98
	JUROS	R\$ 4.422.146,12
	MULTA	R\$ 14.757.224,93
	VALOR DO CRÉDITO APURADO	R\$ 29.017.521,03
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL	CONTRIBUIÇÃO	R\$ 3.547.493,98
	JUROS	R\$ 1.594.407,50
	MULTA	R\$ 5.321.240,92
	VALOR DO CRÉDITO APURADO	R\$ 10.463.142,40
IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF	IMPOSTO	R\$ 33.867.028,98
	JUROS	R\$ 15.659.872,05
	MULTA	R\$ 50.800.542,82
	VALOR DO CRÉDITO APURADO	R\$ 100.327.443,85
CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO		R\$ 139.808.107,28

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: I – DO PROCEDIMENTO FISCAL, complementando-o ao final:

RELATÓRIO

Contra a contribuinte CORPUS SANEAMENTO E OBRAS LTDA, em epígrafe, doravante denominada CORPUS, foram lavrados autos de infração, incluídos juros e multa, para exigência de IRPJ, CSLL e de IRRF, cumulados com multa de ofício qualificada (150%) para as despesas consideradas não comprovadas, bem como juros de mora relativos aos fatos geradores apurados no ano-calendário de 2012 a 2015, no montante de R\$ 115.978.425,99.

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

Do Relatório Fiscal de fls. 2.664/2.823, parte integrante dos autos de infração, extraem-se as seguintes informações.

Previamente, cabe esclarecer que houve encerramento parcial desta fiscalização, 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, 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.

Asseverou que, no Termo de Verificação Fiscal, tratou-se somente dos procedimentos realizados e das infrações constatadas pela fiscalização relacionadas às pessoas jurídicas “JSM ENGENHARIA E TERRAPLENAGEM LTDA. -

ME", "AP ENERGY ENGENHARIA E MONTAGEM LTDA - ME", "CIGMA PROJETOS ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA", "MORADIA PARTICIPAÇÕES, ADMINISTRAÇÃO E CONSTRUÇÕES LTDA", "SOCMAC LOCAÇÕES DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA", "PORTE PROJETOS TERRAPLENAGEM E CONSTRUÇÕES - EIRELI", "RODART COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA - ME", "BORAPACK EMBALAGENS LTDA", "VMP IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA", "MEDIX INDUSTRIAL LTDA - ME", "".

Informou que 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 as supostas mercadorias fornecidas pelas empresas, constantes das planilhas "Anexo 18 - Contabilidade glosas AC 2012 a 2015 contas de custo.xls", e "Anexo 19 - Contabilidade glosas AC 2012 SOMA.xls", nunca existiram, e que as empresas envolvidas participaram de complexa teia que tinha o intuito de dificultar o rastreamento do dinheiro recebido pelo SOMA.

Esclareceu que tais empresas compartilharam *modus operandi* idêntico, por meio da emissão de notas fiscais em desfavor do SOMA para logo depois encerrarem suas atividades, com evidências de constarem interpostas pessoas em seu quadro societário.

Identificou ainda, por meio dos extratos bancários das empresas (RODART, BORAPACK, VMP e MEDIX), que tais empresas tinham significativas transferências de valores entre si, além de transferências para outras empresas com indícios de pessoas interpostas em seu quadro societário e de saques em espécie.

Aduziu que as sucessivas transferências de valores para diversas empresas inexistentes de fato teria o objetivo de dificultar o rastreamento do dinheiro, de forma a frustrar eventual investigação para determinar o paradeiro dos valores e quem foi o beneficiário final dos pagamentos feitos a essas empresas.

*Dessa forma, com relação às despesas consideradas não comprovadas pelo agente fiscal, uma vez que o contribuinte não apresentou os documentos e esclarecimentos solicitados que fossem aptos a comprovar a efetiva prestação de serviços, a glosa alcançou os valores, no montante de **R\$ 39.192.661,50** (constantes de notas fiscais emitidas pela empresas mencionadas no TVF). No que tange aos fornecedores contratados no âmbito do CONSORCIO SOMA, os custos e despesas glosados foram no montante de **R\$ 1.697.433,32**.*

Já a exigência do IRRF, decorrente de operações não comprovadas ou sem causa, alcançou os pagamentos efetuados às citadas empresas, emitente 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 usados 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 e 72 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 os diretores, gerentes ou representantes listados praticado 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 08/12/2017, e irresignada, a contribuinte CORPUS SANEAMENTO E OBRAS LTDA apresentou a impugnação de fls. 3.324/3.259, em 03/01/2018, 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 demonstrariam o recibo de adesão e respectivo comprovante de pagamento da primeira parcela (fls. 2260/2277), cuja adesão teria sido validada pelo sistema da Receita Federal, conforme intimação recebida em sua Caixa Postal eletrônica, em 9/12/2017.

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 de fornecedores dentro de cada trimestre calendário, 92% por cento atuado estaria regularmente incorporado ao parcelamento. Inclusive, tal adesão teria se dado com a inclusão de uma multa de ofício de 75% e dos juros de mora, em virtude de ter perdido sua espontaneidade, em razão da ação fiscal em curso.

Assim apresentou uma tabela resumo da adesão, elaborada a partir das Notas Fiscais de fornecedores, fls. fls. 2260/2277, na qual se incluem os documentos das empresas:

- JSM Engenharia e Terraplenagem Ltda. - Me;
- Medix Industrial Ltda – Me;
- Porte Projetos Terraplenagem e Construções - EIRELI.

Ressaltou que, quanto ao fornecedor “Moradia Participações, Administração e Construções Ltda.”, apenas as Notas Fiscais do ano calendário de 2012 não haviam sido incluídas pela Impugnante no PERT.

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 da contratação dos serviços das empresas “JSM Engenharia e Terraplenagem Ltda. - ME”, “MEDIX Industrial Ltda. – ME” e “Moradia Participações, Administração e Construções Ltda.”

Informou a impugnante que, apesar de não concordar com a acusação fiscal apontada em relação aos serviços tomados pelo Consórcio SOMA no 2º Trimestre de 2012 das empresas “JSM Engenharia e Terraplenagem Ltda. - ME” e “MEDIX Industrial Ltda. – ME”, a Impugnante optou por efetuar o pagamento dentro do prazo de defesa (conforme disposto no art. 6º, da Lei 8.218/91) da integralidade do crédito tributário de IRPJ e CSLL exigido em relação a tais empresas sobre a base tributável de R\$ 831.326,00, conforme comprovam as anexas Guias DARF (Doc. 3), no valor de R\$ 482.148,30 (IRPJ) e R\$ 173.573,39 (CSLL), fazendo uso do desconto de 50% do valor da multa punitiva.

No que se refere ao fornecedor “Moradia Participações, Administração e Construções Ltda.”, informou que também recolheu a integralidade do crédito tributário de IRPJ e CSLL exigido, ano-calendário de 2012, conforme comprovam as anexas Guias DARF (Doc. 4).

Assim, requer sejam tomadas as providências cabíveis para baixa no sistema da Receita Federal relativamente ao crédito tributário lançado de ofício referentes aos citados valores constantes dos autos de infração dos fornecedores “JSM Engenharia e Terraplenagem Ltda. - ME”, “MEDIX Industrial Ltda. – ME” e “Moradia Participações, Administração e Construções Ltda.”, conforme DARF anexas.

II.1.3 Da inequívoca comprovação dos serviços prestados pela empresa “Porte Projetos Terraplenagem e Construções - EIRELI”

Alegou que o simples fato de não haver o registro da propriedade junto ao DETRAN/SP não impediria que a referida empresa prestasse os serviços, pois poderia ter ocorrido a sublocação dos equipamentos/veículos ou somente a ausência de transferência por parte da empresa da titularidade junto ao referido órgão de controle.

Assim, informou que diligenciou, à época das operações, junto ao fornecedor, de modo a obter informações acerca dos veículos locados, obtendo os documentos constante do doc. 05.

Afirmou, que durante o período fiscalizado, a empresa “Porte Projetos Terraplenagem e Construções – EIRELI” adquiriu diversos veículos pesados/equipamentos, o que comprovaria a sua capacidade de honrar os contratos firmados com a Impugnante e conseqüentemente desqualificaria, por completo, o argumento da Fiscalização acerca da ausência de prestação dos serviços ante a inexistência de veículos/equipamentos registrados junto ao DETRAN/SP.

Solicitou que todos os fatos acima aduzidos pela Impugnante sobre aquilo efetivamente ocorrido em relação à contratação dessa empresa sejam levados em consideração pela julgador em respeito aos princípios da legalidade da tributação e da verdade material do processo administrativo fiscal.

Concluiu, que não haveria como prosperar a acusação fiscal em relação à tal fornecedor, a qual deveria ter sua base tributável de R\$ 1.780.525,00 integralmente cancelada.

II.1.4 Do vício material do lançamento tributário - erro na apuração da base de cálculo

Argumentou que teria ocorrido erro da autoridade fiscal ao realizar o lançamento de IRRF, em virtude de um duplo reajustamento na base de cálculo, o que levaria à nulidade do lançamento desse tributo, o que seria facilmente comprovada por meio da análise dos documentos anexados pela Fiscalização e que embasaram o cálculo e lançamento do IRRF, especificamente, (i) Demonstrativo de Apuração do IRFON (Fls. 3153/3160) e (ii) o documento denominado “Anexo 22 – Base de cálculo IRRF CORPUS SOMA” expressamente referido no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 2809.

Para embasar seu entendimento de ocorrência de erro material nos lançamentos em discussão, citou entendimentos doutrinários e julgados de DRJ e do CARF.

Por fim, caso não sejam consideradas as razões apresentadas, a Impugnante requer a realização de perícia contábil, de modo a ser atestado o erro de base de cálculo. Para tanto, indica como seu assistente técnico o Sr. Edson Donizete de Paiva e cita os quesitos a serem respondidos.

II.1.5 Da decadência do direito da fazenda ao lançamento para os fatos geradores relativos ao ano de 2012

Além da alegadas nulidades apresentadas, aduz que o lançamento padece de inconsistências, uma vez que os valores cobrados a título de IRRF estão sujeitos ao lançamento por homologação e, por conseqüência, ao prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional - CTN, 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.

Neste contexto, alega em razão da intimação da Impugnante, via domicílio eletrônico tributário, acerca do auto de infração de IRRF, ter ocorrido apenas em 07/12/2017, todos os créditos tributários anteriores a 07/12/2012 estariam atingidos pela decadência e, portanto, extintos nos termos do art. 156, inciso V, do Código Tributário Nacional.

Citou parecer PGFN e julgado do CARF.

II.1.6 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 por meio do Consórcio SOMA, da qual a Impugnante é consorciada, porém não exerce, nem nunca exerceu, a posição de empresa-líder, discriminados no documento “Anexo 22 – Base de cálculo IRRF CORPUS SOMA”, 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, posição essa nunca ocupada pela Impugnante. 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.

II.1.7 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 exatas mesmas transações do anos-calendário de 2012 a 2015.

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 08/12/2017, e irresignado, o responsável solidário CINEAS FEIJÓ VALENTE, apresentou a impugnação de 3.415/3.438, em 05/01/2018, 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 elemento 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 culposo) 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 atuada.

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 irrisignados, 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, reportome ao resumo das razões de defesa do responsável CINEAS FEIJÓ VALENTE, que integra o subitem II.2 deste relatório.

III. DA DILIGÊNCIA

Em 29 de outubro de 2018, por meio do Acórdão de Resolução nº 03-000.671, a 8ª turma da DRJ/Brasília requereu a realização de diligências, para averiguação das seguintes questões suscitadas pela impugnante:

Nessa conformidade, proponho, com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, a conversão do julgamento em diligência, devendo o presente processo retornar à Delegacia da Receita Federal em Santos (SP), para que a autoridade fiscal diligenciante adote as seguintes providências, podendo para tanto proceder à verificação de livros e documentos ou prestar outras informações que entender relevantes para o deslinde da controvérsia:

1. Examinar as alegações apresentadas pela contribuinte em sua peça de impugnação quanto à ocorrência de duplo reajustamento na base de cálculo na apuração do IRRF (item 1), considerando os preceitos contidos no § 3º, do artigo 61, da Lei nº 8.981, de 1995..

2. No que tange à empresa “Porte Projetos Terraplenagem e Construções – EIRELI”, item (2), verificar o seguinte:

2.1 Certificar se realmente os valores lançados a título de IRPJ e CSLL, correspondentes à glosa dos pagamentos realizados a citada empresa, não tenham sido incluídos pela CORPUS no PERT.

2.2 Caso tais valores não estejam incluídos no PERT, diligenciar as empresas “Porte Projetos Terraplenagem e Construções – EIRELI” e “Robermar Distribuidora de Máquinas Ltda”, com intuito de verificar a existência de tais máquinas e a efetiva capacidade de prestação dos serviços objeto de glosa dos pagamentos realizados pela CORPUS à PORTE PROJETOS (item 2), conforme informado no TVF (fl. 2.775 a 2.777).

3. Apresentar relatório circunstanciado para acolhimento (total ou parcial) ou não acolhimento das alegações da impugnante narradas nos itens (1) e (2) deste voto, com a elaboração de novos demonstrativos analíticos (planilhas) que contenham os valores remanescentes e resumo dos tributos ainda devidos (IRPJ, CSLL e IRRF), fazendo expressa referência às folhas do presente processo;

4. Concluída a diligência, do seu resultado deverá ser dado ciência ao contribuinte e os respectivos responsáveis tributários arrolados para que, caso queiram, se manifestem nos autos.

Após, retorne-se a esta Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) em Brasília (DF).---

Após adoção das providências requeridas por meio do referido Acórdão, a autoridade fiscal diligenciante lavrou o Relatório de Informação Fiscal de fls. 3.582/3.669, por meio do qual propôs o acolhimento parcial das alegações da impugnante e, em face das informações disponíveis, efetuou a correta apuração

das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, por meio da análise de documentação fornecida pelo impugnante.

IV. DA MANIFESTAÇÃO DA CONTRIBUINTE

Cientificado do mencionado Termo de Encerramento de Diligência, o sujeito passivo Corpus, em petição constante das folhas 3.424 a 3.430, apresentou as seguintes alegações:

Do vício material do AIIM de IRRF

Ao reconhecer seu equívoco, o Auditor Fiscal teria atestado a ocorrência de vício material no lançamento tributário de dezembro de 2017, fulminando o AIIM de IRRF de nulidade, uma vez que a matéria tributável seria condição sine qua non para a constituição do lançamento tributário no termo do artigo 142 do CTN.

Asseverou que a autoridade fiscal buscou refazer a base de cálculo do IRRF a partir de um critério distinto ao inicialmente utilizado, o que seria expressamente vedado pelo art. 146 do CTN.

Da precariedade do trabalho fiscal

Alegou que, apesar de o Auditor Fiscal ter cumprido a diligência determinada pela DRJ/DF e confirmado o erro material insanável da base de cálculo do AIIM de IRRF, ele por sua própria iniciativa decidiu também trazer aos autos fatos novos advindos de inquéritos policiais ainda em andamento, não tratados no lançamento original de dezembro de 2017.

Acredita que com isso a autoridade fiscal pretendia legitimar o seu trabalho fiscal, mas em verdade conseguiu apenas o efeito exatamente inverso, trazendo consigo causa de nulidade absoluta de todo o lançamento original, inclusive dos AIIMs de IRPJ e CSLL.

Da alteração do critério jurídico em relação à acusação sobre a Porte Projetos

Asseverou que a diligência fiscal não foi cumprida exatamente nos termos determinados pela 8ª Turma da DRJ/DF, pois, caso os valores de IRPJ e CSLL não estivessem incluídos no PERT, a Autoridade Fiscal deveria diligenciar tanto a Porte Projetos, como a Robermar Distribuidora, com a finalidade de verificar a existência de máquinas e a efetiva capacidade de prestação de serviços objeto da glosa dos pagamentos realizados pela Corpus à Porte Projetos.

No entanto, conforme se verifica da informação fiscal de fls. 3582/3669, o Auditor fiscal até menciona aquisição de alguns maquinários da Robermar Distribuidora pela Porte Projetos. Porém, não constaria nos autos que a diligência fiscal tenha sido realizada também na Robermar Distribuidora.

Caso seja superado este ponto, no que se refere aos pagamentos efetuados pela Impugnante nos anos de 2012 e 2015 em favor da empresa Porte Projetos, alegou que a autoridade fiscal teria alterado o critério jurídico do lançamento anterior, eivando-o de absoluta nulidade.

Acredita que tal alegação se sustenta em função de, na peça acusatória, original de dezembro de 2017, a DRF-Santos ter glosado os pagamentos efetuados pela Impugnante exclusivamente sob o argumento de que a Porte Projeto não teria, junto ao DETRAN/SP, o registro de que é proprietária “de nenhum caminhão ou veículo de carga”.

Por outro lado, acredita que na manifestação fiscal da DRF-Santos ocorrida após a conversão do julgamento em diligência, houve adoção de critérios jurídicos totalmente diversos a fim de sustentar o lançamento fiscal, o que seria totalmente vedado, conforme disposição do art. 146 do CTN.

Citou o acórdão nº 9303-004.627 da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (doc. 01), o qual, apesar de tratar de um tributo diverso (no caso, IPI), acredita que apresentaria contexto processual idêntico ao do presente caso, no qual o Fisco alterou o lançamento original em razão da conversão do julgamento em diligência determinada pela DRJ.

Do pedido

Reiterou todos os argumentos trazidos em sua impugnação de fls. 3122/3147, para então requerer à DRJ/DF a anulação in totum dos AIIMs de IRRF, IRPJ e CSLL, em face das informações trazidas aos autos pela DRF-Santos em sua resposta à diligência, as quais confirmam a ocorrência de vício material insanável do AIIM de IRRF e a completa precariedade do trabalho fiscal original de dezembro de 2017, bem como pela manifesta alteração do critério jurídico do lançamento anterior.

Subsidiariamente, caso a DRJ/DF decida por não anular os AIIMs de IRPJ e CSLL, requereu o desentranhamento das informações estranhas à diligência fiscal trazidas pela DRF-Santos.

V. DA MANIFESTAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

Produziram os responsáveis tributários arrolados no procedimentos fiscalizatório, os Sr.(a)s, MARCO ANTONIO VALENTE, RICARDO GONÇALVES VALENTE, CRISTINA MARIA VALENTE ATCHABAHIAN e CINEAS FEIJÓ VALENTE, alegações idênticas as relatadas para o contribuinte CORPUS.

Da Decisão Recorrida

Após apreciar os Autos de Infração, às fls. 3871/3908, o Termo de Verificação Fiscal, às fls. 2664/2824, e as Impugnações apresentadas pela contribuinte e responsáveis tributários, às fls. 3224/3269, 3325/3352, 3355/3382, 3385/3412 e 3415/3442, a 8ª Turma da DRJ01 exarou o Acórdão nº 101-008.088, em 14/03/2021, às fls. 3871/3908, que: a) rejeitou as questões preliminares suscitadas e a decadência, e, no mérito, julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada por CORPUS SANEAMENTO E OBRAS LTDA, a fim de reduzir os lançamentos de IRRF, nos anos-calendário de 2012 a 2015, de acordo com o relatório e voto. Face à exoneração mencionada, recorreu de ofício a este Tribunal; e b) 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 remanescente. O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012 a 2015

PRAZO DECADENCIAL. IRRF. BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU NÃO COMPROVAÇÃO DA CAUSA

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.

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: 2012 a 2015

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 prejulgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2012 a 2015

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.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Dos Recursos Voluntários

A CORPUS tomou ciência da sobredita decisão em 07/06/21, através da sua Caixa Postal, considerada Domicílio Tributário Eletrônico – DTE na RFB, às fls. 3991, e os responsáveis tributários: os Senhores Ricardo Gonçalves Valente, Cineas Feijó Valente e Cristina Maria Valente Atchabahian, tomaram ciência em 15/07/21, consoante Avisos de Recebimento – AR, às fls. 3994/3996, respectivamente, enquanto o Sr. Marco Antonio Valente, tomou ciência em 19/07/21, por meio de AR, às fls. 3993.

Do Recurso Voluntário Impetrado Pela CORPUS SANEAMENTO E OBRAS LTDA

Indignada a CORPUS, em 07/07/21, protocolou Recurso Voluntário, às fls. 3999/4032, 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 - Da Nulidade em Virtude da Inclusão dos Créditos Tributários no PERT Antes das Respectivas Lavraturas.

Que, em 30/08/2017, aderiu ao PERT, instituído pela MP nº 783/2017, convertida na Lei nº 13.496/2017, incluindo/confessando 92% do valor de IRPJ e CSLL lançado pelo Fisco (Laudo Técnico Contábil – doc. 02 da Impugnação), acrescidos de multa de ofício de 75%.

Nessa senda, aduz que por não caber qualquer lançamento adicional sobre valor anteriormente confessado em parcelamento, sob pena de dupla cobrança dos mesmos tributos, restam eivados de absoluta nulidade o trabalho fiscal e os fundamentos do acórdão recorrido, notadamente este último (...) *por manifesta contradição conclusiva, pois mantém intactos os lançamentos de ofício de IRPJ/CSLL ao mesmo tempo em que determina à origem que inclua a multa de 150% no PERT.*

Ademais, acrescenta que readquiriu a espontaneidade, em respeito ao art. 7º, §2º, do Decreto 70.235/1972, bem como súmula nº 75 do Carf, dado que (...) *entre a intimações de fls. 2195/2197 e 2278/2281, bem como a devida adesão ao PERT houve o transcurso de prazo superior a 60 dias, de modo que a Recorrente recuperou a sua espontaneidade, com efeitos retroativos.*

Citou jurisprudência do Carf em prol de corroborar com sua ilação.

(...) Assim conclui-se que, por qualquer ângulo que se analise a questão, não pode prosperar o argumento do r. acórdão recorrido de que a suposta perda da espontaneidade afastaria os efeitos da adesão ao PERT antes da lavratura dos autos de infração de IRPJ e CSLL.

Dos Autos de IRPJ/CSLL - Da Alteração do Critério Jurídico em Relação à Acusação Sobre a Porte Projetos

Aduz que, após a conversão do julgamento em diligência, emana da Manifestação Fiscal da DRF-Santos, (...) *evidente alteração do critério jurídico utilizado no lançamento originário, no que se refere aos pagamentos efetuados pela Recorrente nos anos de 2012 e 2015 em favor da empresa Porte Projetos, **evitando o auto de infração de absoluta nulidade***, face à vedação disposta no art. 146, do CTN.

(...) Isto porque, em sua peça acusatória original de dezembro de 2017, o Fisco considerou indedutível do Lucro Real dos anos-calendários de 2012 a 2015 os valores pagos à empresa “Porte e Projetos Terraplanagem e Construções – EIRELLI”, relativos à contratação de fornecimento de veículos e equipamentos, sob o argumento de que tais “serviços” nunca foram prestados, com base exclusivamente no fato de que a Porte Projeto não teria, junto ao DETRAN/SP, o registro de que é proprietária “de nenhum caminhão ou veículo de carga”.

(...) O acórdão recorrido, em justificativa, alega que a acusação inicial, na verdade, era a de que a Porte e Projetos, de forma genérica, não teria capacidade de prestar os serviços que foram glosados, “constatação idêntica à concluída no procedimento fiscal de diligência”.

Neste ponto, colacionou à peça recursal jurisprudências do Carf que entende corrobora com sua alegação.

(...) Além disto, destaca-se o fato de que a diligência fiscal não foi cumprida exatamente nos termos determinados pela d. 8ª Turma da DRJ/DF. Isto porque, caso os valores de IRPJ e CSLL não estivessem incluídos no PERT, o Sr. Auditor Fiscal deveria diligenciar tanto à Porte Projetos, como à Robermar Distribuidora, com a finalidade de verificar a existência de máquinas e a efetiva capacidade de prestação de serviços objeto da glosa dos pagamentos realizados pela Corpus à Porte Projetos. (...) Ou seja, como destacado pelo próprio v. acórdão, a análise acerca da existência das despesas incorridas pela Recorrente frente à empresa fornecedora deu-se exclusivamente com base nas convicções da autoridade fiscal, sem que ela tivesse cumprido integralmente a diligência determinada pela DRJ, violando o art. 36, §3, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, com redação dada pelo Decreto nº 8.853, de 2016.

Dos Autos de IRRF - Do Vício Material Por Erro na Apuração na Base de Cálculo e Violação aos Arts. 142 e 146 do CTN

(...) Conforme anteriormente mencionado, o r. acórdão recorrido reconheceu a parcial improcedência do AIIIM de IRFON, gerando a sua redução, tendo em vista o resultado da diligência fiscal. (...) Ao bem reconhecer os seus erros, a r. autoridade autuante **atestou** a ocorrência dos vícios materiais identificados pela Recorrente na sua impugnação. (...) Faltou, entretanto, à DRJ decretar a nulidade do referido auto de infração in initio litis, não sendo possível admitir a pretensa convalidação mediante as retificações realizadas na diligência fiscal, nos termos dos arts. 142, do CTN. Em prol das suas aceções, carreou jurisprudência deste Tribunal.

(...) Além disso, o Sr. Auditor Fiscal, ao reconhecer o erro cometido, buscou refazer a base de cálculo do IRFON a partir de um critério distinto ao inicialmente utilizado, o que é expressamente vedado pelo art. 146 do CTN;

Dos Autos de IRRF – Da Alteração do Lançamento Após o Período Decadencial

(...) O r. acórdão ainda deve ser retificado, pois, mesmo que se admita que poderia ter alterado por conta própria o lançamento anterior de IRFON, em hipótese não autorizada pelo artigo 149, parágrafo único, incorreu em manifesta violação ao artigo 173, I, do CTN.

(...) Com efeito, embora estejamos tratando de lançamentos relativos ao IRFON pertencentes aos anos-calendário de 2012 a 2015, a Recorrente tomou ciência da reformulação promovida no lançamento de ofício pelo r. acórdão ora recorrido apenas em 07/06/2021.

(...) Data maxima venia, a reformulação do lançamento pela DRJ de tributo extinto pela decadência é cristalina, o que evidencia a sua realização a destempo, sendo inadmissível que se utilize o artigo 60, do Decreto nº 70.235/72, como pretensa ardil para contornar a vedação maior dos artigos 149, parágrafo único, e 173, inc. I, do CTN.

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, restaram afastados todos os argumentos de defesa da Recorrente neste tópico, dado o singelo entendimento de que ela, na condição de consorciada, deve responder solidariamente pelo IRFON relativo aos fornecimentos contratados pelo Consórcio SOMA conforme o art. 1º, da Lei nº 12.402/2011, mesmo que não constando da posição de empresa-líder e, portanto, desprovida de poderes de administração para autorizar os pagamentos sob combate.

Assevera 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 d

o § 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. Acrescenta que segue essa linha o Parecer PGFN/CAT nº 814/2016.

Destarte, considerando a cláusula 8ª, do Termo de Constituição de Consórcio, que dispõe que as empresas-líderes assumiram a responsabilidade pela contratação e pelo respectivo pagamento, em nome do Consórcio SOMA, e que a Recorrente nunca se revestiu da condição de empresa-líder ou sequer teve poderes de administração, é incabível a lavratura exclusivamente contra si de auto de infração de IRRF por pagamentos contratados pelo multicitado consórcio, entretanto caberia a vinculação das demais participantes por solidariedade.

Desta feita, diante do exposto, 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 se mostra como uma malfadada dupla penalização / *bis in idem* repudiada em nosso ordenamento jurídico. 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.*

Além do sobredito, a acumulação combatida também é incompatível com o disposto no §3º, do art. 41, da Lei nº 8.981/95. (...) *Deste modo, para que pudesse minimamente buscar alguma justificativa para lançar de ofício o IRFON conjuntamente com IRPJ/CSLL, o Fisco federal deveria haver ao menos deduzido os valores do mesmo IRFON das bases de cálculo de IRPJ/CSLL autuadas, em respeito ao determinado no §3º, do art. 41, da Lei nº 8.981/95.*

(...) *Ou seja, por qualquer ângulo que se analise a partir de uma interpretação sistemática da legislação federal à luz do CTN, a hermenêutica jurídica não permite a concomitância dos lançamentos de ofício de IRPJ/CSLL e de IRFON, eivando-os 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 atuados ostentavam situação regular perante o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ à época de suas respectivas contratações pelo Consórcio SOMA, conforme abaixo discriminado e comprovantes de inscrição e situação cadastral acostados à Impugnação.***

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

Assevera que os autos de infração de IRRF combatidos não atacam (...) *a causa em si do negócio, mas supostos motivos subjetivos, não exteriorizados e também não comprovados, que seriam o pagamento de supostas vantagens indevidas, nunca provadas, nem pela Receita Federal e tampouco no inquérito policial em questão, no qual, aliás, não existe sequer indiciamento algum de qualquer diretor da Recorrente.* Neste ponto, cita jurisprudência do Carf em favor da sua acepção.

Dessarte, ao diferenciar causa de motivo, bem como discorrer que os motivos são irrelevantes à relação jurídica, afirma que, na autuação combatida, a Fiscalização incorreu em erro, pois perseguiu a causa que motivou o negócio, em vez de da efetiva causa do negócio, não se enquadrando ao disposto no § 1º, do art. 61, da Lei nº 8.981/95.

(...) *Diante do acima exposto, percebe-se que a causa dos pagamentos efetuados pela Recorrente está instrumentalizada por notas fiscais (apresentação da causa no mundo corpóreo), não existindo qualquer contestação da d. Fiscalização de que a obrigação foi satisfeita, mas, ao revés, a própria RFB reconhece a existência dos pagamentos.*

(...) *Em tese, ou bem o destinatário é identificado e o pagamento tem causa e, neste caso, cobra-se apenas o IRPJ/CSLL ou bem o destinatário não é identificado ou o pagamento não tem causa, caso em que se cobra apenas o IRFON. Mas cobrar ambos, concomitantemente, configura verdadeira contradição em termos, pois estar-se-ia a punir porque o pagamento teria identificação do destinatário e causa (IRPJ/CSLL) e ao mesmo tempo porque não teria essa mesma identificação ou causa (IRFON).*

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

Argumenta que não se sustenta (...) *a assertiva final do r. acórdão recorrido no sentido de que a Recorrente não teria impugnado a multa qualificada de 150%. (...) **Obviamente que a multa qualificada de 150% foi impugnada por derivação lógica da inclusão da multa de 75% no PERT antes da lavratura dos autos de infração de IRPJ/CSLL.*** (...) *Outrossim, a irresignação contra a multa qualificada de 150% foi fartamente rebatida na impugnação contra o*

lançamento de IRFON, bem como nas impugnações dos responsáveis solidários, todas elas julgadas em conjunto pelo r. acórdão ora recorrido.

(...) Dentro desse mesmo contexto, se o r. acórdão estiver efetivamente correto no sentido de que a multa de 75% incluída no PERT pela Recorrente não foi suficiente para afastar o lançamento de ofício – o que mais uma vez se admite apenas a título argumentativo!– ainda assim deveria a DRJ ter concluído de forma diversa. (...) Agindo de modo coerente, a DRJ deveria ter determinando que a unidade de origem efetuasse a imputação proporcional do valor do PERT aos autos de infração de IRPJ/CSL, prosseguindo-se na cobrança apenas pela alegada diferença decorrente da multa de 150%, reduzida, porém à razão de 90% conforme inciso II, do art. 6º. da Lei 8.218/1991, aplicável de modo mais favorável ao contribuinte nos termos do art. 112, IV, do CTN.

Ademais, protesta em favor do cancelamento da multa qualificada (150%) aplicada no caso concreto, por duas razões: (...) (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.** Outrossim, deve considerar os efeitos do cancelamento quanto aos temas da contagem do prazo decadencial já abordados nos tópicos anteriores, prevalecendo o art. 150, §4º, sobre o art. 173, I, ambos do CTN.

(...) Ainda que estes Ilmo. Julgadores entendam pelo indeferimento das alegações acima -- o que ora se admite ad argumentandum --, ainda assim é de rigor a redução da multa aplicada de 150% ao patamar de 75%, dado que a inclusão do débito no programa de parcelamento foi feita **antes** do lançamento de ofício, o que implica na necessária redução da multa pela metade.

Da Conclusão e do Pedido

Ao final, requereu conhecimento e provimento do presente Recurso Voluntário e reforma da decisão recorrida para efeito de cancelamento integral dos lançamentos de ofício sob combate face aos sobreditos argumentos. (...) *Por fim, a Requerente protesta desde já pela sustentação oral de suas razões de recurso quando do oportuno julgamento por esse E. Conselho administrativo.*

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 09/08/21, em peças separadas, os respectivos Recursos Voluntários, às fls. 4157/4171, 4179/4193, 4201/4215 e 4223/4237. 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, além de requerer a suspensão da exigibilidade, apresentaram as seguintes argumentações:

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 atuados.*

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, 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 idênticas alegações relatadas para o contribuinte CORPUS.

Do Pedido

(...) *Diante de todo o acima exposto, requer-se que seja afastado qualquer vínculo de responsabilidade solidária do Recorrente e, por conseguinte, haja sua imediata exclusão do polo*

passivo da autuação, cancelando-se 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.

Quanto ao recurso de ofício, merece registro que a DRJ01 julgou procedente em parte à impugnação do contribuinte, implicando exoneração de crédito tributário em valor superior ao limite de R\$ 2.500.000,00 estabelecido na Portaria MF nº 63/2017¹. Este normativo foi revogado pela Portaria MF nº 2/2023, alterando o limite de alçada para valor superior a R\$ 15.000.000,00².

Nos termos da Súmula Carf nº 103, o valor do crédito exonerado deve ser analisado de acordo com o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. Veja-se:

¹ Portaria MF, nº 63, de 09 de fevereiro de 2017

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais). § 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo. § 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário. Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União. Art. 3º Fica revogada a Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

² O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição, e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, **em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais). (g.n.)**

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. (g.n.)

Isso posto, em razão de o crédito exonerado deste feito (R\$ 29.633.648,40 - envolvendo os valores do tributo e do encargo de multa), superar o limite de alçada (R\$ 15.000.000,00), conheço do recurso de ofício.

DA DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA

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

Ademais, no que diz respeito às decisões judiciais, além de não se constituírem em normas complementares do direito tributário nos termos do art. 100, do CTN³, 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 – CTN⁴.

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 11.196/2005⁵. Veja-se também a

³ 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.

⁴ 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.

⁵ 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)

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 (...) *haveria dois óbices jurídicos para que se considere que a infração antecedente seria o crime contra a ordem tributária*. Trata-se de pleito relacionado à Representação Fiscal Para Fins Penais formalizada, nos termos do caput, do art. 83, da Lei nº 9.430/96⁶.

(...)

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

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

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

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

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

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

⁶ 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

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 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 2023⁷.

DA DELIMITAÇÃO DA LIDE

Consoante relatado, do lançamento original, todo o montante lançado relacionado ao IRRF foi integralmente impugnado. Entretanto, no que toca aos créditos tributários autuados relativos ao IRPJ/CSLL: uma parte foi incluída no PERT; uma outra recolhida; e contestou os valores referentes aos pagamentos realizados para a empresa PORTE PROJETOS DE TERRAPLENAGEM.

Nessa toada, de acordo com a conclusão do Parecer da Delegacia da Receita Federal do Brasil – DRF em Barueri-SP, às fls. 3481/3486, fazem parte da fase contenciosa:

- a) Todos os créditos tributários de IRRF lançados; e
- b) As seguintes parcelas de IRPJ e CSLL impugnadas pela Recorrente:

3° trim/2012		3° trim/2015		4° trim/2015	
IRPJ	CSLL	IRPJ	CSLL	IRPJ	CSLL
319.786,25	115.123,05	59.095,00	21.274,20	66.250,00	23.850,00

Após a decisão de primeira instância, parte do lançamento de IRRF foi exonerado, o que motivou o recurso de ofício que será apreciado, bem como foi declarada a preclusão processual no tocante a multa de ofício qualificada por carência de impugnação.

DO RECURSO DE OFÍCIO

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)

⁷Art. 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.

Face à exoneração parcial do crédito tributário de IRRF pelo acórdão recorrido foi interposto recurso de ofício pelo colegiado *a quo*, em cumprimento às disposições do art. 34, inc. I, Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97⁸.

Pois bem. Entendo como correta a decisão de primeira instância, dado que se verifica, *in casu*, que restou evidenciada a razão da Recorrente no que toca à ocorrência de duplo reajustamento dos IRRF incidentes sobre os pagamentos decorrentes de operações não comprovadas ou sem causa lançados de ofício. Vejamos.

Nos termos do § 3º, do art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995⁹, o valor pago é considerado como rendimento líquido do IRRF à alíquota de 35%, por conseguinte, é necessário realizar o reajustamento em favor de apurar o rendimento bruto e a base de cálculo do imposto, conforme fórmula informada pela autoridade fiscal, às fl. 2.808:

$$VB = VP/(1-0,35), \text{ onde } VB = \text{Valor da Base de Cálculo do IRRF Ajustada e } VP = \text{Valor do Pagamento}$$

O relator do voto condutor da decisão combatida, diante da provocação da Recorrente, ao analisar a planilha contida nos autos, referente ao "Anexo 22 - Base de cálculo IRRF CORPUS SOMA.xls", constatou que houve o reajustamento dos valores proporcionalmente alocados pela CORPUS. Todavia, também verificou que, quando a Autoridade Autuante transportou os valores de pagamentos para o Auto de Infração, o Sistema da Receita Federal do Brasil providenciou um outro reajustamento automaticamente – vide às fls. 3.153 ("DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE") dos presentes autos.

Diante do observado, o colegiado da 8ª turma da DRJ01, por meio do Acórdão de Resolução nº 03-000.671, determinou realização de diligência junto à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santos (SP), para que aquela Unidade examinasse as alegações quanto a:

1. Examinar as alegações apresentadas pela contribuinte em sua peça de impugnação quanto à ocorrência de duplo reajustamento na base de cálculo na apuração do IRRF (item 1), considerando os preceitos contidos no § 3º, do artigo 61, da Lei nº 8.981, de 1995.

Cumprida a diligência, conforme consignado no Relatório de Informação Fiscal, às fls. 3.583/3.590, a Autoridade Fiscal Diligenciante reconheceu que a Recorrente possuía razão em

⁸ Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

⁹ 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.

(...)

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

relação à ocorrência do duplo reajustamento do IRRF, produzindo novos cálculos corretos os quais se encontram na planilha anexa do arquivo não paginável “Anexo - Base de cálculo IRRF CORPUS SOMA.xls”, às fls. 3.692, em substituição ao demonstrativo às fls. 3.141/3.152.

Nessa senda, não merece retoque a decisão recorrida ao adotar, como razões de decidir, os sobreditos fundamentos, acatando as alegações da CORPUS nos limites do apontado Relatório de Informação Fiscal, cujos cálculos do crédito tributário remanescente constam do Anexo “Anexo - Base de cálculo IRRF CORPUS SOMA.xls” e na sua conclusão.

Face ao exposto, pugno em prol de NEGAR provimento ao Recurso de Ofício.

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 “b”) alegam que os atos administrativos estão eivados de nulidade pelos motivos abaixo elencados:

- a) Dos Autos de IRPJ/CSLL, em Virtude da Inclusão dos Créditos Tributários no PERT Antes das Respectivas Lavraturas;
- b) Dos Autos de IRPJ/CSLL - Da Alteração do Critério Jurídico em Relação à Acusação Sobre a Porte Projetos; e
- c) Dos Autos de IRRF, em Razão do Vício Material Por Erro na Apuração na Base de Cálculo e Violação aos Arts. 142 e 146 do CTN.

Antes de aprofundarmos a análise dos sobreditos questionamentos, é salutar esclarecer que em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa esculpido no inciso LV, art. 5º, da Constituição Federal¹⁰, 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

¹⁰ 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;

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 1972¹¹, 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 1972¹², 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 pessoa jurídica foi regularmente notificada. 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.

¹¹ Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

¹² 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.

Neste ponto, merece citação a Súmula CARF nº 162¹³, 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.

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.

¹³ **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).

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 em virtude da CORPUS ter aderido ao Programa Especial de Regularização Tributária - PERT, instituído pela MP nº 783/2017, convertida na Lei nº 13.496/2017, antes da conclusão do procedimento fiscal em comento, envolvendo a confissão de aproximadamente 92% do valor principal de IRPJ e CSLL lançado de ofício, acrescido da multa de ofício de 75%, **não caberia qualquer lançamento adicional sobre esse montante parcelado**, sob pena de duplicidade da cobrança dos mesmos tributos, restando assim contaminado de nulidade os atos administrativos combatidos, notadamente o acórdão recorrido (...) *por manifesta contradição conclusiva, pois mantém intactos os lançamentos de ofício de IRPJ/CSLL ao mesmo tempo em que determina à origem que inclua a multa de 150% no PERT*. Neste ponto, cita jurisprudência do CARF alinhada com sua aceção.

Outrossim, acrescentam que a Autuada readquiriu a espontaneidade, em respeito ao art. 7º, §2º, do Decreto 70.235/1972, bem como súmula nº 75 do Carf¹⁴, dado que (...) *entre a intimações de fls. 2195/2197 e 2278/2281, bem como a devida adesão ao PERT houve o transcurso de prazo superior a 60 dias, de modo que a Recorrente recuperou a sua espontaneidade, com efeitos retroativos*. Carreou decisões deste Tribunal que corroboram com sua conclusão.

A decisão de primeira instância, citando o art. 7º, do Decreto nº 70.235/72 - PAF¹⁵, de pronto afasta a pretensão da Defesa ao sustentar que o início de procedimento fiscal exclui a espontaneidade, visto que o caso sob julgo teve início em **01/07/2015**, conforme Termo de Início de Fiscalização, às fls. 275/277, e a Recorrente solicitou sua inclusão no PERT em **30/08/2017**, às fls. 2.253. Conclui, registrando que quando da adesão ao PERT, a CORPUS não estava abrigada

¹⁴ Súmula CARF nº 75: A recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos por ele praticados no decurso desse prazo. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018)

¹⁵ 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.

§ 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.)

pelo instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138, do CTN¹⁶, e, dessa forma, deve a unidade preparadora de origem providenciar as devidas alocações dos créditos parcelados e pagos – doc. 3 e 4 da impugnação -, cobrando eventuais saldos remanescentes, caso não tenham sido extintos, bem como deverá verificar eventuais saldos remanescentes a serem acrescidos ao referido PERT, incluindo-se aí a multa qualificada, a qual não foi objeto de litígio nos presentes autos, considerando-se matéria não impugnada.

Em que pese o inconformismo dos Recorrentes, 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 os 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.

Aqui merece registro que não prospera a alegação que readquiriu a espontaneidade, visto que, de acordo com o § 2º, do art. 7º, do PAF – acima transcrito – uma vez iniciado o procedimento fiscal o ato que o formalizou tem validade por sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, **através de qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.**

A partir da própria explicação da Recorrente, observa-se que não restou constatado interregno superior a sessenta dias entre as intimações que lhe assegurasse a pretensão, posto que: (...) **em 08.06.2017, foi expedida a intimação de fls. 2195/2197 para que a Recorrente apresentasse novos documentos e informações; em 31.07.2017, foi expedida a intimação de fls. 2241/2242 para simples prorrogação do procedimento de fiscalização, sem qualquer requisição de documentos e informações; em 30.08.2017, a Recorrente aderiu ao PERT (fl. 2249/2277); e, somente em 25.09.2017, foi expedida a intimação de fls. 2278/2281 solicitando novos documentos. (g.n.)**

Destarte, independente da espécie de parcelamento (ordinário ou especial) requerido após o início do procedimento fiscal, embora esteja resguardado o direito do contribuinte de incluir os débitos, concretizando a confissão de dívida desses valores, que, em tese, dispensaria a formalização por lançamento dos montantes “confessados”, indubitavelmente

¹⁶ 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.)**

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 acepção 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 CTN¹⁷.

¹⁷ 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.

§ 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.

Apenas a título de registro, diferente dos demais valores lançados de ofício nestes autos, a administração da cobrança dos valores indicados no PERT, faz-se no âmbito deste programa. Daí a justificativa para a decisão recorrida determinar a inclusão dos valores referentes à multa qualificada – 150% - que carecia de formalização quando da efetivação da opção, embora a CORPUS tenha confessado, quando da adesão ao PERT, a multa de ofício de 75%.

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 13.496/2017¹⁸ - previu a inclusão de tais casos nesse Parcelamento Especial.

Da Nulidade dos Autos de IRPJ/CSLL - Da Alteração do Critério Jurídico em Relação à Acusação Sobre a Porte Projetos

Os Recorrentes protestam que a Autoridade Fiscal Diligenciante, no que tange aos pagamentos que a CORPUS efetuou, nos anos de 2012 e 2015, em favor da empresa Porte Projetos, **alterou o critério jurídico em relação ao lançamento de ofício constante da peça acusatória original de dezembro de 2017, eivando o auto de infração de absoluta nulidade**, face à vedação disposta no art. 146, do CTN¹⁹.

Alicerça tal pleito no fato de que, no auto de infração recorrido, a glosa dos apontados pagamentos decorreu da incapacidade da pessoa jurídica para prestar os serviços contratados, **fundamentada, sob a sua ótica, na exclusiva constatação de que a Porte Projeto não teria, junto ao DETRAN/SP, o registro de que é proprietária “de nenhum caminhão ou veículo de carga”**. Todavia, a decisão recorrida adota as conclusões do Relatório de Informação Fiscal, às fls. 3.582/3.669, elaborado pela Autoridade Fiscal diligenciante como razões de decidir, justificando (...) *que a acusação inicial, na verdade, era a de que a Porte e Projetos, de forma*

¹⁸ 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.)

¹⁹ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

genérica, não teria capacidade de prestar os serviços que foram glosados, “constatação idêntica à concluída no procedimento fiscal de diligência”.

Cita várias jurisprudências do CARF que dispõem sobre a nulidade do trabalho fiscal por verificação de alteração dos critérios jurídicos do lançamento.

O acórdão recorrido acatou o pedido de diligência proposto pela Interessada, face à alegação que era inequívoca a comprovação dos serviços prestados pela Porte Projetos, e corroborou com as conclusões do Relatório de Informação Fiscal de Diligência, às fls. 3.582/3.669, afastando a ponderação relacionada à mudança de critério jurídico.

Inicialmente, é essencial para esse litígio, esclarecermos o que efetivamente se trata a vedação da alteração do critério jurídico, encartado no art. 146, do CTN, em respeito aos princípios da confiança e da não surpresa.

Sobre o tema, peço vênia para citar o professor Hugo de Brito Machado que terce comentários sobre o art. 146, do CTN:

“Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotada uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado” (Curso de Direito Tributário, 30ª ed., Malheiros, 2009, p. 176).

Nessa quadra, está clara que a vedação a mudança do critério jurídico revela-se uma proteção à confiança e à não surpresa, pois se o que se espera é que a conduta do contribuinte se adapte ao entendimento do Fisco, este não pode alterar seu entendimento ao sabor do vento, devendo respeitar, para o mesmo contribuinte, os fatos geradores já constituídos. Quer dizer, **trata-se de previsão que visa impedir a utilização de outro critério admissível e escorreito de interpretação normativa, ou, como ensinado por Hugo de Brito, a escolha de um critério entre outros colocados à discricionariedade do agente público.**

A jurisprudência deste tribunal, corrobora com o sobredito entendimento:

MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. INEXISTÊNCIA.

Não se aplica ao caso sub judice o princípio da não-surpresa e da confiança, forte no artigo 146 o CTN, pois a alteração de critério jurídico vincula-se à interpretações possíveis de uma mesma norma em relação aos mesmos fatos e ao mesmo contribuinte e não ao erro de direito ou a fatos envolvendo contribuintes diferentes. (Acórdão nº 1302002.631 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 14/03/2018)

INOVAÇÃO NO CRITÉRIO JURÍDICO. CTN, ARTS. 145, 146 E 149.

Não há alteração no critério jurídico do lançamento quando a principal razão da decisão administrativa é a mesma que fundamentou o auto de infração. (Acórdão nº 9101003.075 – 1ª Turma/CSRF. Sessão de 12/09/2017)

Desvelado o significado do cerne deste pleito, ao cotejarmos o que informou a autoridade fiscal na peça acusatória original a respeito da Porte Projetos, às fls. 2.775/2.777, do TVF, com a conclusão da Autoridade Fiscal Diligenciante, parte integrante do Relatório de Informação Fiscal de fls. 3.582/3.669, cuja análise será mais aprofundada em âmbito meritório, podemos inferir, com a devida vênia, que se equivoca a Defesa ao alegar que houve “mudança de critério jurídico”, vedado pelo art. 146, do CTN.

Isto porque restou hialino que não se trata de situação de adoção pelo Fisco de uma interpretação normativa correta na diligência divergente da também adequada albergada na peça acusatória inicial. Melhor dizendo, **os fundamentos utilizados pela Autoridade Autuante e Autoridade Diligenciante são admissíveis no mundo jurídico e idênticos – em suma, as glosas decorreram da verificação de que as prestações de serviço nunca existiram.** Ademais, sequer houve mudança de critérios na apreciação das provas, visto que ratifica as conclusões da Autoridade Autuante esteada em idênticas percepções.

Dessarte, pelos motivos expostos, afasto a preliminar.

No tocante a glosa das despesas relacionados ao pagamento da Porte Projetos, por se tratar de pleito de cunho meritório, trataremos no momento oportuno.

Da Nulidade dos Autos de IRRF - em Razão do Vício Material Por Erro na Apuração na Base de Cálculo e Violação aos Arts. 142 e 146 do CTN

Neste ponto, a Recorrente, em razão do acórdão recorrido ter reconhecido parcialmente a improcedência do Auto de Infração do IRRF, exonerando parte do crédito tributário lançado de ofício, por acatar o resultado da diligência, aduz que, embora a autoridade autuante tenha admitido a ocorrência de vício material, não passível de convalidação, a nulidade não foi decretada pela Autoridade Julgadora, nos termos do art. 142, do CTN. (...) *Além disso, o Sr. Auditor Fiscal, ao reconhecer o erro cometido, buscou refazer a base de cálculo do IRFON a partir de um critério distinto ao inicialmente utilizado, o que é expressamente vedado pelo art. 146 do CTN.*

A decisão recorrida tratou a questão como preliminar e meritória e rejeitou as alegações sob o fundamento de que, em concreto, houve a correção de mero erro de fato e a matéria tributária encontra-se detalhada nos autos visto que os pagamentos foram identificados e confirmados que efetivamente ocorreram, como também restou demonstrado que a contraprestação contabilizada está relacionada a operações não comprovadas ou sem causa. Ademais, não houve cerceamento do direito de defesa da Recorrente, justamente porque

apresentou a impugnação com todas as alegações de fato e de direito que entendeu aptas a contestar as infrações lhe imputadas.

O mérito da sinalada exoneração, já foi tratado neste voto em sede de recurso de ofício, onde pugnamos pela correção da decisão da instância *a quo*, visto que restou confirmado por Autoridade Tributária Diligenciante o duplo reajustamento dos IRRF incidentes sobre os pagamentos decorrentes de operações não comprovadas ou sem causa lançados de ofício.

Quer dizer, tratou-se de correção de **erro de fato** cometido pela Autoridade Autuante quando da efetivação do reajustamento previsto no § 3º, do art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995, em prol de apurar o rendimento bruto e a base de cálculo do imposto IRRF incidentes sobre os pagamentos relacionados às operações não comprovadas ou sem causa, do qual a Recorrente teve amplo conhecimento e lhe foi oportunizado o devido prazo para se manifestar ou contrapor. Em suma, refere-se à situação de incorreção na apuração na base de cálculo, cuja retificação é admitida pela legislação atinente, conforme será demonstrado.

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 CTN²⁰. Aqui, merece registro em que pese autorize a revisão do lançamento quando 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

²⁰ 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.)**

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 litígio. Já o § 3º, do art. 18, do mesmo decreto²¹, 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 7.574/2011²², se alinha a tal diretriz legal, explicitando a possibilidade de alteração de lançamento e a necessária oportunização de contencioso desde

²¹ 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)

²² 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.

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 disciplinam o processo administrativo fiscal admitem a reparação de eventuais erros de fato, notadamente quando há **apuração incorreta da base de cálculo do crédito tributário conforme o caso em espécie**, cometidos pela Autoridade Autuante, inclusive quando resultem em agravamento da exigência inicial, cuja correção se perfaz mediante concretização de lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar, **indiscutivelmente não há qualquer óbice em corrigir tal equívoco de fato 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)

Quanto a alegação de afronta ao art. 146, do CTN, com a devida vênia, equivoca-se a Defesa, posto que a retificação de incorreções na apuração da base de cálculo, conforme exaurido neste voto, não se constitui em mudança do critério jurídico.

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

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 12.402/2011, posto que nunca ocupou a posição de empresa-líder e, portanto, estava desprovida de poderes de administração para autorizar os pagamentos sob combate.

Em benefício do seu pleito, alegam que de acordo com a cláusula 8ª, do Instrumento de Constituição de Consórcio, às fls. 1427/1452, que dispõe que as empresas-líderes assumiriam a responsabilidade pela contratação e pelo respectivo pagamento, em nome do Consórcio SOMA, e, conforme afirmado, a Recorrente nunca se revestiu da condição de empresa-líder ou sequer teve poderes de administração, por conseguinte, é incabível a lavratura exclusivamente contra si 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 o Consórcio SOMA ou concomitante deveriam recair sobre a empresa líder, admitindo-se a vinculação, em ambos os casos, das demais consorciadas por solidariedade, em cumprimento ao disposto no art. 121, I, do CTN²³.

Nessa linha intelectual, cita a Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.199/2011, a Nota Técnica (NT) nº 6/2016²⁴, e o Parecer PGFN/CAT nº 814/2016²⁵.

²³ 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:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

²⁴ 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

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.*

Para o deslinde da questão, inicialmente cabe trazeremos à baila os arts. 278 e 279, da Lei nº 6.404/76²⁶, que disciplinam a constituição de consórcio, dos quais destacamos: o 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

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.”

²⁵ PGFN/CAT nº 814/2016

CONSÓRCIOS DE SOCIEDADES EMPRESARIAIS COMO SUJEITO PASSIVO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. Arts. 278 e 279 da Lei n 6.404/76. Lei 12.402/2011 (conversão da MP 510). Instrução Normativa RFB n 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.

²⁶ Art. 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.

§ 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.

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 12.402/2011²⁷, 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 6º²⁸, no que toca aos **pagamentos decorrentes das**

²⁷ 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.

§ 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.)

²⁸ 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:

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.

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 6/2016 como o Parecer PGFN/CAT nº 814/2016 ratificam as deduções supra. A primeira, orienta como deve ser procedido o lançamento de ofício ou qualquer 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, às fls. 1427/1452, criado em 17/10/2011 e registrado na JUCESP em 07/12/2011, 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

§ 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.

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 ressaltadas.

Compulsando o TVF, às fls. 2664/2824, observa-se:

3.15. E é nesse contexto que se insere a fiscalizada: o Consórcio SOMA (já anteriormente qualificado), 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, CNPJ 10.361.606/0001-06.

(...)

3.17. Nesse contexto, o que ficou evidente na investigação, foi que as empresas utilizadas para “esquentar” ou dar um ar de legalidade ao dinheiro utilizado na corrupção, também não ficaram restritas aos contratos com a Petrobras: foram aproveitadas em outras oportunidades. E é nesse ponto que a fiscalizada se insere em todo este contexto: o Consórcio SOMA (já anteriormente qualificado), 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, CNPJ 10.361.606/0001-06, empresa pertencente ao doleiro ADIR ASSAD, que nunca prestou os “serviços” para a qual teria sido contratada, que participou do esquema fraudulento ora apontado e ao longo deste Relatório iremos apontar os resultados desta investigação.

(...)

8.9.1.1. Daqui por diante tratada apenas como “JSM”.

8.9.1.2. A empresa teria sido contratada pelo Consórcio SOMA para locação de máquinas, veículos e equipamentos, conforme informado pela própria fiscalizada e de acordo com os documentos apresentados: instrumento particular de contrato de locação de máquinas, veículos e equipamentos, firmado entre o referido Consórcio e a prestadora, datado de 03/12/2011; boletim de medição, emitido em 04/04/2012; comprovante de transferência bancária, datado de 13/04/2012.

(...)

8.9.7.2. A empresa teria sido contratada pelo Consórcio SOMA para o fornecimento de “tinta em pó”, conforme informado por ela própria e de acordo

com os documentos apresentados: DANFEs (Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica) e autorizações de compra.

(...)

8.9.7.10.2. Em 24/05/2012 (ou seja, cerca de um mês depois), a RODART começa a receber valores do SOMA. Somente no dia 24/05, ela recebeu R\$ 454 mil.

(...)

8.9.10.1. Daqui por diante tratada apenas como "MEDIX".

8.9.10.2. A empresa teria sido contratada pelo Consórcio SOMA para o fornecimento de bonés e uniformes, conforme informado por ela própria e de acordo com os DANFEs (Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica) apresentados.

(...)

9.16. 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 19 - Contabilidade glosas AC 2012 SOMA.xls". As contas contábeis objeto de glosa são " 3.4.1.01.0029 - MATERIAIS P/ COLETA E VARRIÇÃO", "3.4.1.02.0005 - ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS", "3.4.1.06.0100 - UNIFORMES", "3.4.1.08.0065 - EPI - EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL". (g.n.)

9.17. **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. (g.n.)

(...)

10.11. 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 prestaram serviços NEM lhe venderam produtos ou mercadorias, estão individualizados na planilha anexa ao presente Termo.

10.12. A demonstração da base de cálculo do IRRF relativo os pagamentos sem causa feitos pela CORPUS e SOMA para todas as pessoas jurídicas discriminadas no item 1.2 deste Termo, que **NÃO** lhe prestaram serviços NEM lhe venderam produtos ou mercadorias, estão individualizados na planilha "Anexo 22 - Base de cálculo IRRF CORPUS SOMA.xls".

10.12.1. Destacamos que os pagamentos efetuados pelo SOMA foram objeto de proporcionalização pelo percentual de participação da CORPUS no

CONSORCIO, da mesma forma que o realizado para o lançamento relativo ao IRPJ e CSLL.

Por fim, seguem imagens de notas fiscais emitidas pelos contratados em desfavor do Consórcio SOMA, as quais TODAS foram emitidas em NOME e no CNPJ do SOMA:

RECEBIMOS DE RODART COMERCIAL IMP. E EXP. LTDA. OS PRODUTOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL INDICADA AO LADO		NF-e Nº 000.000.037 Série 0	
DATA DE RECEBIMENTO	IDENTIFICAÇÃO E ASSINATURA DO RECEBEDOR		
RODART COMERCIAL IMP. E EXP. LTD R. DOS BURITIS Nº 128 BL B SALA 207 JARDIM ORIENTAL - SAO PAULO-SP CEP 04321-000 FONE (11)28014858 - FAX (11) 2801-4858		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0- ENTRADA 1- SAÍDA N° 000.000.037 SÉRIE 0 FOLHA 1/1	
NATUREZA OPERAÇÃO VENDA ESTADUAL COM SUBS TRIB JA COBRADA		CHAVE DE ACESSO 3512 0500 3962 5100 0137 5500 0000 0000 3710 0000 0420 Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz autorizadora	
INSCRIÇÃO ESTADUAL 14510118114		INSC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO 00.396.251/0001-37	
DESTINATÁRIO/REMETENTE NOME/RAZÃO SOCIAL CONSORCIO SOMA - SOLUCOES EM MEIO AMBIENTE		CNPJ/CPF 14.758.018/0001-61	
ENDEREÇO RUA RENATO PAES DE BARROS 778 ANDAR 8		DATA DA EMISSÃO 21/05/2012	
MUNICÍPIO SAO PAULO		UF SP	
INSCRIÇÃO ESTADUAL 146816004115		HORA DE SAÍDA 14:53:00	

(...)

TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS		FRETE POR CONTA 0-EMITENTE		CÓDIGO ANTT		PLACA DO VEÍCULO UF		CNPJ/CPF 00.396.251/0001-37	
NOME/RAZÃO SOCIAL VEICULO PROPRIO		MUNICÍPIO		UF		INSCRIÇÃO ESTADUAL		INSCRIÇÃO ESTADUAL	
QUANTIDADE 0		ESPECIE VOLUMES		MARCA		NUMERAÇÃO		PESO BRUTO 15.000,000	
PESO BRUTO 15.000,000		PESO LÍQUIDO 15.000,000		PESO LÍQUIDO 15.000,000		PESO LÍQUIDO 15.000,000		PESO LÍQUIDO 15.000,000	

RECEBIMOS DE BORAPACK EMBALAGENS LTDA. OS PRODUTOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL INDICADA AO LADO		NF-e Nº 000.000.058 Série 0	
DATA DE RECEBIMENTO	IDENTIFICAÇÃO E ASSINATURA DO RECEBEDOR		
BORAPACK EMBALAGENS LTDA. R. ONOFRE SILVEIRA Nº 529 VILA FACCHINI - SAO PAULO-SP CEP 04334-100 FONE (11)29229227		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0- ENTRADA 1- SAÍDA N° 000.000.058 SÉRIE 0 FOLHA 1/1	
NATUREZA OPERAÇÃO VENDA MERCADORIA ADIQ. DE TERCEIROS		CHAVE DE ACESSO 3512 0515 0719 6900 0120 5500 0000 0000 5810 0000 0642 Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz autorizadora	
INSCRIÇÃO ESTADUAL 14500977114		INSC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO 15.071.969/0001-20	
DESTINATÁRIO/REMETENTE NOME/RAZÃO SOCIAL CONSORCIO SOMA - SOLUCOES EM MEIO AMBIENTE		CNPJ/CPF 14.758.018/0001-61	
ENDEREÇO RUA RENATO PAES DE BARROS 778 8 ANDAR		DATA DA EMISSÃO 21/05/2012	
MUNICÍPIO SAO PAULO		UF SP	
INSCRIÇÃO ESTADUAL 146816004115		HORA DE SAÍDA 14:53:00	
FATURA NÚMERO 58		VALOR ORIGINAL 74.060,00	
VALOR DESCONTADO 0,00		VALOR LÍQUIDO 74.060,00	
DUPLICATAS NÚMERO 000058		VENCIMENTO 22/05/2012	
VALOR 74.060,00		VALOR 74.060,00	
CÁLCULO DO IMPOSTO BASE DE CÁLCULO DO ICMS 74.060,00		VALOR DO ICMS 13.330,80	
VALOR DO ICMS 13.330,80		VALOR DO ICMS 13.330,80	
VALOR DO ICMS 13.330,80		VALOR DO ICMS 13.330,80	
VALOR DO ICMS 13.330,80		VALOR DO ICMS 13.330,80	
TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS NOME/RAZÃO SOCIAL CONSORCIO SOMA - SOLUCOES EM MEIO AMBIENTE		CNPJ/CPF 14.758.018/0001-61	
ENDEREÇO RUA RENATO PAES DE BARROS 778 8 ANDAR		DATA DA EMISSÃO 21/05/2012	
MUNICÍPIO SAO PAULO		UF SP	
INSCRIÇÃO ESTADUAL 146816004115		HORA DE SAÍDA 14:53:00	
DADOS DO PRODUTO/SERVICO CÓD.FISC. 6127		DESCRIÇÃO DO PRODUTO/SERVICO SACO DE 1500 200L (PRETO)	
NCM/SH 3923190		CEST 055	
ECFOP 5102		ENCB 0	
QUANT. 2.000,0000		V.SUBSTÁND. 37,0300	
V.BESC. 0,00		V.TOTAL 74.060,00	
ICMS 13.330,80		V.ICMS 13.330,80	
V.IPI 0,00		ALIQ. IPI 0,00	
ALIQ. IPI 0,00		ALIQ. IPI 0,00	

Retomando, pelo exposto, resta cristalino que: todas as 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, iniciando em 10% e aumentando para 18% em 29/06/2012, 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.

Conforme vimos, 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 sempre 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 discorrida 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 discorrido, 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 alega as **preliminares de nulidade** fundadas nas argumentações de cobrança em duplicidade dos créditos tributários incluídos no PERT; e de alteração do critério jurídico em relação à acusação sobre a Porte Projetos, as quais foram rejeitadas. **No mérito**, apreciaremos a contestação da correção das glosas de despesas relacionadas aos pagamentos efetivados à Porte Projetos. Quanto aos demais débitos lançados ou foram inclusos no Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), às fls. 2249/2277, ou recolhidos, comprovantes às fls. 3292/3301 – vide extrato do processo às fls. 3939/3983.

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:

- a) Da Prejudicial de Decadência;
- b) Da Impossibilidade da Cobrança de IRRF Cumulada com as de IRPJ/CSLL (pleito também dos responsáveis solidários);
- c) Da Idoneidade das Notas Fiscais; e
- d) Da Existência de Causa para os Pagamentos Efetuados.

Dos Autos de IRRF - Da Prejudicial de Decadência

Antes de darmos seguimento a análise meritória dos pleitos sob julgo, merece relevo destacar que a DECADÊNCIA se trata de um tema de direito material, portanto de mérito ou, melhor dizendo, **prejudicial do mérito**. Essa acepção é ratificada pelo disposto no art. 487, do Código Processual Civil - CPC (Lei nº 13.105/2015)²⁹.

Nessa senda, a Recorrente assevera que só tomou conhecimento da reformulação promovida no lançamento de ofício do IRRF, em favor da correção do reajustamento para apurar o rendimento bruto e a base de cálculo, pelo acórdão recorrido apenas em 07/06/2021. Assim, considerando que a citada autuação abrangeu fatos geradores relacionados aos anos-calendários de 2012 a 2015, a decadência deve ser reconhecida, visto que a retificação incorreu em manifesta violação dos art. 149, § único, e 173, I³⁰, ambos do CTN.

Inicialmente, temos que firmar o entendimento de que a decadência³¹ consiste na perda do direito da Administração Tributária de constituir o crédito tributário. Trata-se de instituto

²⁹ 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.)**

³⁰ 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;

³¹ CONCEITO 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

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.

De outro giro, conforme explanado exaustivamente, neste voto, em sede preliminar relativa à multicitada revisão do reajustamento, ao efetuarmos uma interpretação sistemática do determinado no § 3º, do art. 18, e art. 60, ambos do PAF, combinados com o disposto nos arts. 145, III, e 149, IV, ambos do CTN, bem como nos termos do art. 41, do Decreto nº 7.574/2011, encontramos guarida para inferir que **não há vedações** para que a autoridade fiscal, ao tomar conhecimento de incorreções na apuração da base de cálculo do crédito tributário já constituído por meio de Auto de Infração, promova a revisão de ofício, ainda que o contribuinte já tenha apresentado impugnação – neste caso, registro que a combatida revisão foi provocada pela Recorrente através da peça impugnatória, às fls. 3224/3269.

Destarte, em prol da perfeita harmonia entre os institutos – decadência e revisão de ofício – e, por conseguinte, do ordenamento jurídico, entendo que caso a revisão de ofício seja realizada após o transcurso do prazo decadencial, por ter perecido o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário, **somente são cabíveis ajustes na apuração deste, bem como na sua base de cálculo, desde que não impliquem em agravamento da exigência, podendo ainda a correção de erros formais.** Entretanto, em qualquer hipótese o contribuinte deve ser novamente cientificado, reabrindo-se o prazo de 30 dias para impugnação, como verificado no presente caso.

A assinalada percepção já foi albergada neste Tribunal, consoante ementas abaixo transcritas com nossos destaques:

AUTO DE INFRAÇÃO – REVISÃO DE OFICIO ANTES DO JULGAMENTO EM 1ª INSTANCIA – DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL.

*Não há impedimentos para que a autoridade fiscal, ao tomar conhecimento de erros ou novos fatos que impliquem na alteração de crédito tributário já constituído, inclusive mediante auto de infração, promova a revisão de ofício com amparo no art. 149 do CTN, ainda que o contribuinte já tenha apresentado impugnação. **Caso essa revisão de ofício seja feita após o transcurso do prazo decadencial, somente são cabíveis ajustes na apuração do crédito tributário, bem como na bases de cálculos, que não impliquem em agravamento da exigência, podendo ainda a correção de erros formais.** Em qualquer hipótese o contribuinte deve ser novamente cientificado, reabrindo-se o prazo de 30 dias para*

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%A2ncianodireitotribut%C3%A1riobrasileiro>

impugnação. (Acórdão nº 1402-00.257 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 03/09/2010)

AUTUAÇÃO FISCAL. VÍCIOS DE ILEGALIDADE. REVISÃO DE OFÍCIO. REDUÇÃO DA EXIGÊNCIA. DEVER DA ADMINISTRAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. INAPLICABILIDADE.

A Administração deve rever seus próprios atos eivados de vícios de legalidade, não havendo que se falar em lapso decadencial quando a revisão de ofício resulta em redução da exigência fiscal indevida e não extinta, beneficiando o sujeito passivo. (Acórdão nº 1001-002.928 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária. Sessão de 09/05/2023)

Na espécie, não obstante, quando da alteração do lançamento em questão (07/06/2021), tenha se operado a contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, I, do CTN – em respeito a Súmula CARF nº 114³² de aplicação obrigatória por este relator -, é despidendo, pois se verificou a **revisão de ofício** da base de cálculo do IRRF sobre pagamentos efetuados sem comprovação da operação ou sua causa, **fundada em erro de fato, da qual culminou exoneração parcial dos valores autuados** e, segundo já sustentado no âmbito do recurso de ofício, o reajustamento não mereceu qualquer reparo, tendo sido garantido ao Sujeito Passivo amplo direito de defesa.

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

Dos Autos de IRPJ/CSLL – Das Glosas Efetivadas Sobre os Pagamentos à Porte Projetos

Conforme exaurimos em sede preliminar, os Recorrentes contestaram as glosas das despesas contabilizadas relacionadas aos pagamentos que a CORPUS efetuou, nos anos de 2012 e 2015, em favor da empresa Porte Projetos.

Baseia seu pleito no fato de que, no auto de infração recorrido, a glosa dos apontados pagamentos decorreu da incapacidade da pessoa jurídica para prestar os serviços contratados, **fundamentada, sob a sua ótica, na exclusiva constatação de que a Porte Projeto não teria, junto ao DETRAN/SP, o registro de que é proprietária “de nenhum caminhão ou veículo de carga”**. Após obter provas, perante a Robermar Distribuidora, de que a Porte teria adquirido diversos veículos pesados/equipamentos, o que, no seu entender, comprovaria, inequivocamente, a sua capacidade de honrar os contratos firmados com a Interessada, requereu na peça impugnatória a realização de diligência, cujo pedido foi acatado pela 8ª Turma da DRJ01. Todavia, a conclusão constante do Relatório de Informação Fiscal, às fls. 3.582/3.669, elaborado pela Autoridade Fiscal diligenciante - adotada como razão de decidir da decisão recorrida - foi pela

³² **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).

manutenção da glosa, porém, acredita, baseado em critérios jurídicos totalmente diversos, o que não é admitido pelo Codex Fiscal.

Além disso, a decisão recorrida, (...) *em justificativa, alega que a acusação inicial, na verdade, era a de que a Porte e Projetos, de forma genérica, não teria capacidade de prestar os serviços que foram glosados, “constatação idêntica à concluída no procedimento fiscal de diligência”.*

Adicionalmente, alegou que a diligência fiscal não foi cumprida exatamente nos termos determinados pela 8ª Turma da DRJ01, em virtude de não ter diligenciado a Robermar Distribuidora, em prol de constatar a existência de máquinas e a concreta capacidade de prestação de serviços objeto da glosa dos pagamentos realizados pela Corpus à Porte Projetos, configurando-se em violação ao preceituado no art. 36, § 3º, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, com redação dada pelo Decreto nº 8.853, de 2016³³.

Em fase preliminar, afastamos a alegação, no caso sob julgo, de alteração do critério jurídico vedada pelo art. 146, do CTN. Nessa senda, a presente contenda cinge-se na apreciação da correção das glosas questionadas.

Assim, em favor de solucionarmos a controvérsia, vejamos o que informou a autoridade fiscal na peça acusatória original a respeito da Porte Projetos, às fls. 2.775/2.777, do TVF:

8.9.6. PORTE PROJETOS TERRAPLENAGEM E CONSTRUCOES - EIRELI, CNPJ RAIZ 00.171.236 8.9.6.1. Daqui por diante denominada simplesmente “PORTE PROJETOS”.

8.9.6.2. A empresa teria sido contratada diretamente pela própria fiscalizada para o fornecimento (locação) de veículos e equipamentos, sem cessão de mão-de-obra, conforme informado por ela própria e de acordo com os documentos apresentados: boletins de medição, notas fiscais e contratos de prestação de serviços.

8.9.6.3. Foram apresentados dois contratos de locação de máquinas, veículos e equipamentos firmados com a prestadora.

8.9.6.4. O valor bruto da prestação de serviços foi de R\$ 1.780.525,00 e o pagamento efetuado (valor líquido) foi no mesmo valor, pois nas notas fiscais não

³³ Art. 36. A impugnação mencionará as diligências ou perícias que o sujeito passivo pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, e, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito deverão constar da impugnação (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, inciso IV, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

(...)

§ 3º Determinada, de ofício ou a pedido do impugnante, diligência ou perícia, é vedado à autoridade incumbida de sua realização escusar-se de cumpri-las.

consta retenção de nenhum tributo. Esse faturamento se refere aos anos de 2012 e 2015.

8.9.6.5. Como já informado por diversas vezes, os documentos exigidos pela legislação (já expostos na análise da JSM e da AP ENERGY) para o transporte desse tipo de equipamentos pesados (conforme os “boletins de medição” apresentados, foram locadas pás carregadeiras CAT 953, tratores de esteira FIAT – AD7B c/ lâmina, retroescavadeiras M. FERGUNSSON), nenhum documento foi apresentado.

8.9.6.6. Além disso, consulta ao DETRAN/SP17 revelou que a empresa não é nem nunca foi proprietária de nenhum caminhão ou veículo de carga. Pelo contrário, a empresa é ou foi proprietária somente de veículos de passeio, especialmente de veículos de alto padrão:

Placa	Veículo	Data de registro na PORTE	Data de saída da PORTE
DSE9266	Porsche Cayenne V6	29/08/2014	
EGF8877	KIA Sportage Ex 2.7	18/12/2015	
FAF8282	VW Jetta	13/12/2011	09/11/2012
EQX3294	VW Tiguan 2.0	19/10/2012	15/04/2013

8.9.6.7. Além disso, em 2012 e 2015 a PORTE teve apenas dois funcionários informados em GFIP, conforme tabela abaixo. Em que pese ser uma empresa de aluguel de equipamentos, seria de se esperar que a mesma tivesse funcionários para operar, coordenar a manutenção ou dirigir os mais de 20 equipamentos e veículos supostamente alugados, o que não ocorreu.

8.9.6.7.1. Destaque-se que JOSE MARIA LEITE e YACY PEREIRA são os quotistas da empresa PORTE

Ano	CNPJ/CEI do Estabelecimento	NIT do Trabalhador	Nome do Trabalhador
2012	00.171.236/0001-90	1.172.360.758-9	JOSE MARIA LEITE
2012	00.171.236/0001-90	1.220.862.041-2	YACY PEREIRA
2015	00.171.236/0001-90	1.172.360.758-9	JOSE MARIA LEITE
2015	00.171.236/0001-90	1.220.862.041-2	YACY PEREIRA

8.9.6.8. Outro ponto a se considerar é o endereço de localização da empresa. O endereço da empresa informado na Nota Fiscal (Av. Copacabana, 71, Santana do Parnaíba, SP) é endereço de mais de 500 empresas diferentes. Ora, tal endereço

obviamente não é apto para o funcionamento da empresa, já que compartilhado por centenas de empresas.

8.9.6.9. Além disso, os contratos firmados com a CORPUS dispunham que a PORTE seria a responsável pela manutenção dos equipamentos alugados. Seria de se esperar que a PORTE adquirisse combustíveis, óleo, peças de reposição, e até mesmo outros equipamentos para alugar. No entanto, não é o que se verifica: não há nenhuma Nota Fiscal Eletrônica emitida em desfavor da PORTE relativa a tais itens. Na verdade, as únicas notas fiscais emitidas são relativas a alguns poucos móveis de escritório e itens de papelaria e livraria.

8.9.6.10. Segundo a DIPJ do ano-calendário de 2012 da PORTE PROJETOS, não consta nenhum valor faturado para a CORPUS, apesar de terem sido pagos valores no montante de R\$ 1.279.145,00.

8.9.6.11. Tendo em vista o exposto, a única conclusão a que se pode chegar é que tais serviços **NUNCA FORAM PRESTADOS**. As declarações prestadas pelos contribuintes ao fisco não têm eficácia absoluta, apenas relativa. **Elas devem ser suportadas por documentos que comprovem, como no caso em questão, a efetiva prestação dos serviços contratados.** Não basta que sejam apresentadas notas fiscais e os pagamentos efetuados; tem de ser demonstrado que os serviços contratados são suportados por documentação consistente, sólida, objetiva e que dê respaldo e sustentação inequívoca às declarações prestadas.

Como foi demonstrado nesse Relatório, a CORPUS não apresentou nenhum documento que comprovasse a efetividade da prestação dos serviços.

Prosseguindo, vamos comparar com a conclusão da Autoridade Fiscal Diligenciante, parte integrante do Relatório de Informação Fiscal de fls. 3.582/3.669:

IV.5. CONCLUSÕES SOBRE A SUPOSTA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DA PORTE 105.
Sintetizando o que se verificou em relação à PORTE:

105.1. O representante legal da PORTE não apresentou quaisquer elementos que discriminassem os equipamentos alugados à CORPUS, ou que comprovassem a capacidade operacional da PORTE;

105.2. A conta bancária da PORTE serviu apenas como passagem para que os recursos pagos pela CORPUS fossem destinados para outras contas bancárias, controladas, por sua vez, por supostos operadores de pagamento de propinas ou para doleiros;

105.3. Em relação aos comprovantes de aquisição de equipamentos apresentados pela CORPUS, pudemos averiguar as aquisições referentes aos anos de 2012 (para os quais dispomos de extratos bancários), 2014 (para os quais dispomos da ECD) e 2015 (para os quais dispomos de extratos bancários e da ECD). Dentre tais aquisições várias não transitaram pela ECD ou pelos extratos bancários da PORTE.

106. Diante dos elementos acima, a conclusão dessa Auditoria é que a PORTE, em que pese ter em seu patrimônio algumas máquinas e equipamentos que poderiam

ter sido alugados, serviu, em 2012 e 2015, como uma empresa de passagem, repassando valores da CORPUS para outras contas bancárias, controladas, por sua vez, por supostos operadores de pagamento de propinas (no caso da AP ENERGY e CIGMA) ou para doleiros (no caso da AGILE e INFINITO, que chegaram a receber 96% dos recursos recebidos da CORPUS).

Pelo exposto, sobeja indiscutível que a percepção das Autoridades Autuantes e Diligenciante foram idênticas: da análise do lastro probatório, denota-se que várias foram as razões que permitem deduzir que a Porte não tinha a mínima condição de fornecer ou locar veículos e equipamentos, sem cessão de mão-de-obra, conforme informado pela Auditada. Quer dizer, não reside razão à Recorrente quando sustenta que o único motivo da glosa foi porque a multicitada prestadora não teria, junto ao DETRAN/SP, o registro de que é proprietária “de nenhum caminhão ou veículo de carga”.

No mais, quanto à argumentação que o cumprimento da diligência foi insuficiente por não ter diligenciado a Robermar Distribuidora, não vejo como prosperar visto que se trata de questões inseridas no âmbito da liberdade de convicção das Autoridades Diligenciante e Julgadora.

A primeira, após análise minuciosa dos elementos probatórios carreados aos autos, concluiu que não havia na Escrituração Contábil Digital - ECD da PORTE lançamento relativo à aquisição de Ativo Imobilizado em 2014, de modo que, se deram à margem da contabilidade da PORTE. Ora, não refutou as aquisições, inclusive admite a ocorrência, razão plausível para não diligenciar a Robermar Distribuidora, contudo ressalva que estavam à margem da contabilidade digital. A segunda, acata e se dá por satisfeita ante as conclusões apresentadas e todo lastro probatório, ou seja, atuou nos limites do livre convencimento, nos termos do art. 29, do PAF³⁴.

Diante de tudo recorrido, pugno pela manutenção da glosa, dado que não merecem retoques os atos administrativos contestados.

Dos Autos de IRRF – Das Contestações de Mérito

a) Da Introdução

No mérito propriamente dito, os Recorrentes combateram o lançamento do IRRF sob três prismas:

- Da impossibilidade da Cobrança de IRRF Cumulada com as de IRPJ/CSLL – *bis in idem*;
- Da idoneidade das Notas Fiscais; e
- Da existência de causa para os pagamentos efetuados.

³⁴ Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

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.*

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

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

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 mais comezinha, que a sua aplicação não está autorizada quando **não restar comprovado pelo Fisco o pagamento a beneficiário não identificado ou o pagamento ou entrega de recursos a sócio ou terceiro sem comprovação da operação ou da causa do dispêndio.**

Nessa seara, **o ato de realizar o pagamento configura-se no pressuposto material da norma em questão**, condição indispensável para que se efetive a incidência do imposto de 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 aceção está em consonância com a jurisprudência administrativa prevalente do CARF, conforme ementas abaixo transcritas:

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

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

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

A premissa contida no § 1º do art. 61 da Lei 8.981/95 é clara no sentido de que o IRRF será cobrado “também” quanto “aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular”, deixando extreme de dúvidas que: i) a ausência de causa é, sim, um “tipo” autônomo da aludida regra

de responsabilização (ou incidência, para quem assim o preferir); ii) este tipo pressupõe o conhecimento quanto ao destinatário dos recursos, mormente quando explicitamente se refere aos “terceiros” ou aos sócios e/ou acionistas.

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Em resumo, a exigência do IRRF sob apreciação tem natureza de presunção legal, ou seja, a partir de um fato conhecido – a inquestionável realização de pagamento, pressuposto material da norma em questão - e da negativa (expressa ou tácita) do Fiscalizado em identificar o efetivo destinatário – verdadeiro titular dos rendimentos, 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 CTN³⁵, ousa 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

³⁵ 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.

seu art. art. 8º. O fato desta última alíquota ter sido revogada posteriormente pela Lei nº 9.250, de 1995 e aquela permanecido no mesmo patamar é opção legislativa.

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 CTN³⁶. 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 8.981/95. Citam jurisprudências do Carf e doutrinas em favor da sua acepção.

³⁶ 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 impôsto, de competência da União, sôbre 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)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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 - relativas aos anos-calendário de 2012 a 2015. Resultaram do não atendimento ao preceituado nos arts. 217, 290 e 299 e 304, do RIR/99³⁷ vigente à época dos fatos.

³⁷ 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).

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 - cujas operações não foram comprovadas ou não teve uma causa admissível no mundo jurídico, nos termos do § 1º, do art. 61, 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 Nacional³⁸.

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 2³⁹.

d) Da Idoneidade das Notas Fiscais

(...)

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).

³⁸ 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.

³⁹ Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

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

Entendo que não assiste razão aos Interessados pelos seguintes motivos.

É inquestionável, conforme relatado e muito bem evidenciou pela decisão recorrida, que há nos autos - notadamente no TVF, item 8, às fls. 2.692/2.795 -, substanciais provas de que ocorreram pagamentos realizados pela CORPUS e pelo Consórcio SOMA em contrapartida de negócios simulados – cuja operação não foi comprovada 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 tomador e prestador de serviços/fornecedor de mercadorias.

Ora, como não restam dúvidas que os serviços não foram prestados ou as mercadorias tampouco foram entregues, as notas fiscais que os 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, § 1º, 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 prestadoras ou 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 umbilical 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 dos 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 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.

g) Conclusão

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

Da Multa De Ofício Qualificada

a) Da Preclusão Consumativa

A Recorrente protestou em favor do cancelamento da multa qualificada (150%) aplicada no caso concreto, por duas razões: (...) *(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.*

Assevera que não procede a assertiva do acórdão recorrido no sentido de que **não teria impugnado a sobredita multa**, posto que resta óbvia o combate por derivação lógica da inclusão da multa de 75% no PERT antes da lavratura dos autos de infração do IRPJ/CSLL. Ademais, essa penalidade foi substancialmente rebatida no que toca ao lançamento do IRRF, como também nas impugnações dos responsáveis solidários, julgadas em conjunto pela decisão *a quo*.

Subsidiariamente, caso as precitadas alegações sejam indeferidas requereram que (...) *é de rigor a redução da multa aplicada de 150% ao patamar de 75%, dado que a inclusão do débito no programa de parcelamento foi feita antes do lançamento de ofício, o que implica na necessária redução da multa pela metade.*

Compulsando os autos, notadamente as peças de impugnação da Autuada e dos Responsáveis Solidários, às fls. 3224/3269, 3325/3352, 3355/3382, 3385/3412 e 3415/3442, corroboro com a decisão de primeira instância quanto à ausência de contestação no que toca imputação da multa de ofício e a sua qualificação, nos termos do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007⁴⁰.

⁴⁰ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(...)

De resto, não assiste razão a Recorrente quando alega que o combater por derivação lógica ao incluir a multa de 75% no PERT, visto que a adesão a este programa, conforme exaurido neste voto, ocorreu antes da lavratura dos autos de infração, por conseguinte, antes da imputação da mencionada multa de ofício qualificada. Inclusive, os recolhimentos das parcelas não combatidas – referente a autuação do IRPJ/CSLL - foram concretizados incluindo a multa qualificada aplicada em 150%.

Ou seja, está cristalino que os Recorrentes ao requererem o cancelamento da multa qualificada (150%), carregaram ao Recurso Voluntário um argumento inovador que não deve ser reconhecido, visto que inédito. Quer dizer, refere-se a nova matéria a ser enfrentada por esta Egrégia Turma, assim, pode-se concluir que está **preclusa** por consistir em nova razão noticiada em sede recursal.

É sabido e consabido que as alegações – motivos de fato e de direito em que se fundamenta a impugnação, os pontos de discordância e as razões que inferir - e provas documentais devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, **precluindo o direito** de o Interessado fazê-lo em outro momento processual, salvo nos casos expressamente admitidos em lei, nos termos do art. 16, § 4º, do PAF⁴¹.

Dessarte, ao não combater a qualificação da multa de ofício em sede de impugnação, consolidou-se a situação jurídica materializada na decisão de primeira instância, não sendo cabível, nessa fase recursal, rediscutir ou, muito menos, desviar a discussão para ponto já pacificado. Além disso, tal impedimento também encontra óbice no duplo grau de jurisdição de observação obrigatória pelo contencioso administrativo tributário.

A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

Assunto: Obrigações Acessórias Ano-calendário: 2000.

INOVAÇÃO DE ARGUMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE ALEGAÇÃO EM INSTÂNCIA A QUO.

§ 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.

⁴¹ Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 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)

A análise do contexto fático exposto no Recurso Voluntário é discrepante àqueles argumentos apresentados em sede de Impugnação, razão pela qual resta configurada a preclusão consumativa. Recurso Voluntário Não Conhecido. (Acórdão nº 1002-000.122 – Turma Extraordinária / 2ª Turma – Sessão de 03/04/2018).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2003 RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. ERRO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO, ABRANGÊNCIA DO PEDIDO. INOVAÇÃO DO PEDIDO ORIGINAL.

O ressarcimento de tributos é um direito subjetivo a ser exercido dentro de regras administrativas processuais próprias, estabelecidas na legislação tributária. A análise do pedido limitar-se-á ao direito creditório pleiteado, sendo incabível a apreciação de outros créditos não abrangidos na solicitação inicial, pois é defeso à parte inovar a lide com pedido novo em sede de recurso ou de manifestação de inconformidade. (Acórdão nº 3302-010.035 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 17/11/20)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/1991 a 30/09/1995 PIS. APRESENTAÇÃO DE ALEGAÇÕES E PROVAS DOCUMENTAIS APÓS PRAZO RECURSAL. PRECLUSÃO.

As alegações e provas documentais devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, salvo nos casos expressamente admitidos em lei. Consideram-se precluídos, não se tomando conhecimento das provas e argumentos apresentados somente na fase recursal. (Acórdão nº 201-81.255 - Primeira Câmara do Segundo Conselho – Sessão de 03/07/2008)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

PRECLUSÃO.

Escoado o prazo previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, opera-se a preclusão do direito da parte para reclamar direito não argüido na impugnação, consolidando-se a situação jurídica consubstanciada na decisão de primeira instância, não sendo cabível, na fase recursal de julgamento, rediscutir ou, menos ainda, redirecionar a discussão sobre aspectos já pacificados, mesmo porque tal impedimento ainda se faria presente no duplo grau de jurisdição, que deve ser observado no contencioso administrativo tributário. Recurso não conhecido nesta parte. (Acórdão nº 203-07.328 - Terceira Câmara do Segundo Conselho. Sessão de 23/05/2001)

À vista disso, repisamos, salvo nos casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não merece conhecimento a matéria aventada em sede de recurso voluntário ou posteriormente, que não tenha sido objeto

de contestação na Impugnação, justamente porque não se instaurou o contencioso administrativo para tais questões, sob pena, inclusive, de caracterizar uma situação de supressão de instância.

Em suma, por se configurar em matéria carreada no Recurso Voluntário que discrepa dos argumentos apresentados em sede de Impugnação, restou caracterizada a **preclusão consumativa**.

Quanto ao pedido para redução da multa aplicada de 150% ao patamar de 75%, nos termos estipulados para o programa PERT, importa destacar 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. Nesse diapasão, 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 especial⁴², a qual detém prevalência sobre a geral - Lei nº 8.218/91, em respeito ao princípio da especialidade.

Todavia, a competência para apreciar qualquer pedido relacionado à parcelamento de débitos (ordinário ou especial) – inclusos 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.

b) Da Retroatividade Benigna

No presente caso, ocorre que após a 8ª Turma da DRJ/BSB, em 14 de março de 2021, às fls. 3871/3908, 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:

⁴² 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;

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 CTN⁴³, inclusive passível da aplicação de ofício, uma vez que 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.**

À título de argumentação, quanto à aplicação do apontado benefício à matéria preclusa, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, já manifestou entendimento de que não há que se falar em preclusão quanto à aplicação desse benefício, posto que tal providência deve ser adotada, inclusive de ofício, pela autoridade administrativa. É o que se colhe do Acórdão nº 9202-007.424, proferido em 11/12/2018, sob a relatoria da d. conselheira Maria Helena Cotta Cardoso, que traz a seguinte ementa:

PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA. PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em preclusão quanto à aplicação da retroatividade benigna das multas previdenciárias, visto tratar-se de procedimento que pode ser adotado de ofício pela Autoridade Administrativa, conforme Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

Em seu voto, consignou aquela d. conselheira:

(...)

⁴³ 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.

No caso do acórdão recorrido, determinou-se o recálculo da multa de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009 (art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996).

Quanto à primeira matéria, constata-se que o art. 2º, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009, assim estabelece:

"Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I – mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II – de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento." (grifei)

Destarte, verifica-se que a aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c", do inciso II, do art. 106, da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), pode ser levada a cabo de ofício pela Autoridade Administrativa, ou seja, independentemente de requerimento específico do sujeito passivo, em sede de Impugnação ou de Recurso Voluntário. Aliás, a concessão de ofício não requer sequer a formalização desses remédios processuais, podendo ser efetuada inclusive por ocasião do ajuizamento da execução fiscal, conforme disposto expressamente na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009.

Assim, constatando-se que o lançamento pode ser retificado de ofício pela autoridade administrativa, para aplicação da penalidade mais benéfica, não há que se falar em preclusão, razão pela qual nego provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional nesta matéria.

(...)

Face ao exposto, na espécie entendo que deve ser aplicado o benefício à epígrafe, posto que a superveniência da lei mais benéfica é posterior à apresentação do recurso voluntário, bem como, conforme visto, a concessão de ofício não exige inclusive a ocorrência de fase

contenciosa, uma vez que é passível de aplicação por ocasião do ajuizamento da execução fiscal, consoante disposto expressamente na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009.

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: nulidade dos lançamentos por vício material, em virtude da inclusão dos créditos tributários no PERT antes das respectivas lavraturas; alteração do critério jurídico em relação à acusação sobre os pagamentos feitos à empresa Porte e Projetos Terraplanagem e Construções – Eirelli (“Porte Projetos”), após a realização da diligência fiscal; impossibilidade de cobrança de valores a título de IRRF relativos aos fornecimentos contratados diretamente pelo consórcio SOMA; 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*.

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, frisa que, diferente da Fiscalização, a força-tarefa conjunta de diversos órgãos da Administração Pública não imputou responsabilidade aos Recorrentes.

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.

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.

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.

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 culposo 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 culposo como 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.

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;*

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

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 perfaça 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) Restou demonstrado que houve pagamentos a empresas sem a devida contrapartida de execução de serviços. Ao darem seu aval, ao liberar pagamentos a empresas que de fato não prestaram quaisquer tipos de serviços, mesmo antes disso, ao assinarem contratos com empresas de fachada, os responsáveis pela fiscalizada tinham plena consciência de suas atitudes e agiram com dolo, fraude e má-fé;
- b) Dentre todas as empresas contratadas, a Fiscalização **só obteve o contrato assinado com a PORTE. Neste a única signatária é a quotista e administradora CRISTINA MARIA VALENTE ATCHABAHIAN**, embora o contrato social da CORPUS previa expressamente que a sociedade só pode ser representada por dois administradores em conjunto. Sendo assim, tal ato foi praticado com excesso de poderes em relação ao disposto pelo contrato social da empresa;
- c) Registra que intimada a identificar quais administradores autorizaram ou determinaram os pagamentos efetuados às empresas do item 1.2 do TVF, que envolveu pagamentos em torno de **40 milhões**, 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. Cineas Feijó Valente.

- d) Ressalva que, pelo contrato social o Sr. Cineas, 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;
- e) (...) *Ora, como os três outros administradores 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?*
- f) (...) *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 serviços que não foram prestados? Relembramos o vulto total das despesas em questão, destacando que uma única empresa (AP ENERGY) recebeu R\$ 27 milhões, pagos reiterada e continuamente ao longo de quatro anos, sem objeção formalizada por parte dos demais administradores. Tal empresa chegou a ser a maior fornecedora da CORPUS, e supostamente não chamou a atenção dos demais administradores;*
- g) (...) *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;*

h) (...) *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".*

Proseguindo, 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 (assinou o contrato com a PORTE e, 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 – se de fato existiram, pois conforme ressalvado a Fiscalização só teve acesso ao da Porte -; 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 serviços que jamais foram prestados ou mercadorias que nunca foram entregues, nos permite afirmar, sem qualquer margem de dúvidas, tanto em relação as

contratações da CORPUS como as do Consórcio SOMA, 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 e estima a concisão, 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.

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.

Do Pedido de Sustentação Oral

A CORPUS ao final da peça recursal protestou pela sustentação oral de suas razões de recurso quando do oportuno julgamento por esse E. Conselho administrativo.

Saliento que o Recurso Voluntário não é meio apropriado para requerimento de sustentação oral e a intimação acerca da inclusão do processo em pauta de julgamento deve respeitar o Regimento Interno do CARF.

As pautas de julgamento dos recursos submetidos à apreciação deste Conselho são publicadas no Diário Oficial da União, com a indicação de dia, hora e local para acompanhamento de cada sessão de julgamento, o que possibilita o pleno exercício do contraditório, inclusive para fins de o mandatário da Contribuinte, querendo, realizar sustentação oral na sessão de julgamento, conforme o RICARF e portarias que regulamentaram o requerimento da realização de Sustentação Oral.

Pelo exposto, esta pretensão não poderá ser atendida, porquanto sem amparo legal.

DA CONCLUSÃO

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de CONHECER do Recurso de Ofício e dos Recursos Voluntários para:

- a) NEGAR provimento ao RECURSO DE OFÍCIO;
- b) DAR PROVIMENTO PARCIAL AOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS do Contribuinte e dos Responsáveis Tributários para rejeitar as preliminares de nulidade e ilegitimidade passiva e, no mérito, rejeitar a prejudicial 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;
- c) AFASTAR as responsabilidades solidárias dos Srs. MARCO ANTONIO VALENTE e RICARDO GONÇALVES VALENTE; e
- d) MANTER as responsabilidades solidárias dos Srs. CINEAS FEIJÓ VALENTE e CRISTINA MARIA VALENTE ATCHABAHIAN.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho