



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.740487/2019-71
ACÓRDÃO	1101-002.088 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HYPERA S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2019, 2020, 2021

PAGAMENTO SEM CAUSA/OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA. CAUSA ILÍCITA.

Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, a alíquota de trinta e cinco por cento, o pagamento cuja causa ou a operação não for comprovada. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, compra e venda, entre outros) que ensejou o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa. Pode-se dizer que a norma objetiva, dentre outros pontos, transparência fiscal do contribuinte.

Para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal, contrato etc., é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento. E mais, a operação e a causa devem ser lícitas, é dizer, não há falar-se que atividade ilícita, possa figurar como causa de pagamento e, com efeito, elidir o IR-Fonte.

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

reajustada considerando a alíquota de 35%, vez que o pagamento efetuado é considerado líquido.

Verifica-se, pois, que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 está em consonância com o parágrafo único do art. 45 do CTN, cujo teor estabelece que “A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”. Portanto, é possível uma convivência harmônica entre ambas as infrações. Nesse sentido, não há falar-se na impossibilidade de imputação de responsabilidade tributária no caso de aplicação do art. 61 da Lei nº 8981.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONDUTA DO ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO À LEI. ART. 135, III DO CTN.

A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária, ou seja, exige-se um ilícito qualificado pelo art. 135, III, do CTN.

É necessário, portanto, a existência de nexo causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. Com efeito, o administrador, ainda que de fato, que praticar alguma dessas condutas, com reflexo tributário, deverá figurar como sujeito passivo solidário.

Em resumo, responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN é solidária, exige um ilícito qualificado sua imputação exige os seguintes requisitos de forma cumulativa: i) identificação do responsável com poder de gestão que praticou o ilícito qualificado; ii) descrição da conduta praticada de forma a demonstrar o ilícito qualificado praticado pelo responsável; iii) nexo de causalidade entre a conduta praticada pelo responsável e o resultado prejudicial ao Fisco; iv) documentação comprobatória dos atos praticados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, apenas para reduzir a multa qualificada de 150% ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente
Efigênio de Freitas Júnior – Relator e Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração para cobrança de Imposto de Renda Retido na Fonte (IR-Fonte), referente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2014 e 2015, no montante total de R\$ 27.164.479,49 incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 150%.

2. Conforme Termo de Verificação Fiscal, no contexto de irregularidades identificadas na Operação Lava Jato, a fiscalização apurou que o contribuinte realizou pagamentos às empresas MEDICANDO, CREDPAG, CALAZANS DE FREITAS, INSTITUTO PARANÁ DE PESQUISAS e PRADE & PRADE, no montante total de R\$ 16.949.997,98, sem comprovar a efetiva prestação dos serviços correspondentes.

3. Diante desse quadro, a autoridade fiscal qualificou as transferências de recursos como pagamentos sem causa ou operação não comprovada e efetuou o lançamento do IRRF contra a Hyper S.A., nos termos do art. 730, § 1º, do RIR/2018 e do art. 61 da Lei nº 8.981/1995, que determinam a incidência exclusiva na fonte à alíquota de 35%.

4. Houve ainda aplicação de multa qualificada de 150% e imputação de responsabilidade solidária aos diretores Nelson José de Mello, responsável pelas Relações Institucionais, e Carlos Roberto Scorsi, então Diretor Executivo de Operações, em razão da prática de atos ilícitos consistentes em pagamentos a terceiros mediante contratos simulados. A autuação baseou-se no art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

5. A narrativa dos fatos consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF) (e-fls. 1382-1421).

6. Em impugnação contribuinte e responsáveis solidários alegaram, em apertada síntese, preliminar de nulidade do auto de infração, homologação parcial dos créditos (decadência); no mérito, ausência de subsunção dos fatos analisados à hipótese prevista no artigo 674, § 10, do RIR/99 – art. 61, § 10, da lei 8.981/95; natureza punitiva do IR/Fonte cobrado e a impossibilidade de cumulação com a multa - ocorrência de bis in idem; cerceamento de defesa e inexistência de sonegação ou fraude nas operações em questão: inaplicabilidade da multa agravada; *ad argumentandum* - necessidade de redução da multa - vedação ao confisco; sobrestamento do processo - pendência de análise da matéria pelo STF. Os responsáveis solidários pleitearam o afastamento da responsabilidade, bem como o cancelamento da infração.

7. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade de votos, julgou

improcedente a impugnação; manteve o crédito tributário em litígio e a responsabilidade solidária de Carlos Roberto Scorsi e Nelson Jose de Mello, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014, 2015

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não cabe alegar cerceamento do direito de defesa quando verifica-se que o lançamento foi devidamente cientificado ao contribuinte e responsáveis, tendo estes recebido cópias dos Autos de Infração e do Termo de Verificação Fiscal, que descrevem detalhadamente os fatos apurados no curso do procedimento fiscal, as conclusões e o embasamento legal para as normas consideradas infringidas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2014, 2015

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. INEXISTÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte o pagamento efetuado por pessoa jurídica a terceiros quando não for comprovada a sua causa, no caso, a efetiva prestação de serviço.

IRRF. REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. OFENSA AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

IRRF. REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. PREVISÃO LEGAL. NOTAS FISCAIS. AUSÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Notas fiscais e contratos fictícios que, comprovadamente foram apresentadas com o intuito de dar aparência de normalidade a operações de prestação de serviços que não se realizaram, não são hábeis a comprovar a efetividade da prestação de serviços, nem o real valor bruto/líquido da respectiva operação, estando correto o reajustamento da base de cálculo previsto no §3º do artigo 674 do RIR/99).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014, 2015

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO. IRRF SOBRE PAGAMENTO SEM CAUSA.

No caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser lançado, sobretudo quando trata-se de IRRF sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem comprovação da operação ou da causa.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

É cabível a qualificação da multa de ofício, no percentual de 150%, quando restar comprovado, nos autos, que o sujeito passivo adotou condutas tipificadas nos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. OFENSA AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

CONCOMITÂNCIA. IRRF E MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Não tendo o IRRF caráter punitivo por tratar-se de um imposto incidente sobre o rendimento bruto recebido por terceiros, cabível o lançamento concomitante da multa de ofício, penalidade imposta pelo descumprimento do dever de recolher os tributos devidos.

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INOCORRÊNCIA.

A responsabilidade do art. 135, III, do CTN é do tipo solidária, ou seja, a inclusão do representante/diretor da contribuinte no pólo passivo não exclui a contribuinte pessoa jurídica da responsabilidade dos tributos e multas apurados. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO À LEI. PROVA. COMPROVAÇÃO.

Existindo prova de que os diretores da contribuinte pessoa jurídica foram responsáveis pela prática de atos ilícitos, como pagamentos a terceiros através de contratos fictícios, correta a atribuição de responsabilidade tributária solidária prevista no art. 135, inciso III, do CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

8. Em recurso voluntário, contribuinte e solidários apresentaram as alegações a seguir, cujos tópicos serão analisados em detalhe no voto.

Hyper S.A

Preliminares de nulidade

- i) nulidade do acórdão recorrido por vício de motivação, em razão de a DRJ não fundamentar suas conclusões;
- ii) nulidade do auto de infração em razão da impossibilidade do reajustamento das bases de cálculo do ir/fonte – informação a respeito dos valores brutos;
- iii) decadência parcial do crédito tributário;

Mérito

- iv) ausência de subsunção dos fatos analisados à hipótese prevista no art. 674, §1º, do RIR/99 – art. 61, §1º, da Lei 8.981/95;
- v) da natureza punitiva do IR/Fonte cobrado e a impossibilidade de cumulação com a multa - ocorrência de *bis in idem*;
- vi) inaplicabilidade da multa qualificada em razão da inexistência de sonegação ou fraude nas operações em questão;
- vii) *ad argumentandum* - da necessidade de redução da multa - vedação ao confisco;
- viii) por fim, requer o provimento do recurso voluntário.

Carlos Roberto Scorsi e Nelson José De Mello

- ix) nulidade do acórdão recorrido por ausência de fundamentação e cerceamento do direito de defesa;
- x) ausência de comprovação de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso

- de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos;
- xi) improcedência do auto de infração cujas alegações são semelhantes as do contribuinte;
- xii) por fim, requerem o provimento do recurso voluntário.
9. É o relatório.

VOTO

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

10. Os recursos voluntários são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deles conheço.
11. Cinge-se a controvérsia a verificar se os pagamentos efetuados pela recorrente às pessoas jurídicas que especifica configuram pagamento sem causa ou de operação não comprovada, bem como se as condutas praticadas pelos sujeitos passivos atraem a responsabilidade tributária, nos termos da legislação de regência.
12. Em razão das várias alegações se repetirem nos recursos do contribuinte e dos solidários, farei uma análise conjunta, tendo como base os fatos apurados e narrados pela autoridade fiscal. A análise individual será feita em relação à responsabilidade solidária.
13. Acrescento que, diante da multiplicidade de alegações, muitas delas repetidas, o julgador não precisa rebater cada argumento apresentado pela defesa ao proferir uma decisão no processo. Basta que a motivação apresentada permita compreender as razões pelas quais acolheu ou rejeitou as pretensões da parte, tal qual no caso em análise¹.

Preliminares

Nulidade do acórdão recorrido por vício de motivação

14. O contribuinte elenca uma série de potenciais nulidades do acórdão recorrido, as quais se confundem com o mérito, conforme sintetizado no seguinte trecho do recurso voluntário:

Portanto, sendo certo que **não há no acórdão recorrido os fundamentos** utilizados pela DRI **para concluir**

(i) **pelo início do prazo decadencial do IR/Fonte ora debatido em 01/01/2015;**

(ii) **pela possibilidade de se aplicar o disposto no art. 61 da Lei nº 8.981/95** (a) apenas pela inexistência de prestação de serviço e (b) ainda que a Autoridade Fiscal tivesse conhecimento dos beneficiários e das causas dos pagamentos debatidos nestes autos;

(iii) **pela possibilidade de se exigir a multa de ofício apesar da natureza do IR/Fonte** em debate ser claramente de penalidade,

resta comprovado o vício material de fundamentação no acórdão recorrido, de modo que é de rigor o reconhecimento da nulidade do referido acórdão.

¹ RE nos EDcl no AgRg no AREsp n. 1.009.720, Ministro Humberto Martins, DJe de 30/11/2017.

15. Os responsáveis solidários também alegam nulidade do acórdão recorrido, por ausência de fundamentação e cerceamento do direito de defesa, em razão de a decisão recorrida ter analisado de forma conjunta a matéria.

16. Aduzem que utilizaram argumentos distintos da recorrente, defendem *“que eventual qualificação dos atos praticados como ilícitos não permite a exigência do IRRF, tendo em vista que tributo não é sanção e que, identificados os beneficiários dos pagamentos, o que permitiria deles exigir eventual IRPJ, a cobrança de IRRF tem a natureza de penalidade”*. Defendem ainda que a decisão recorrida não analisou os *“princípios norteadores do Direito Tributário brasileiro que impossibilitariam o reajustamento da base de cálculo”*. Por fim, *“Diante da inexistência de motivos para falta de análise das provas contidas nos autos e dos argumentos a ela relacionados”*, alegam *“cerceamento do direito de defesa”*.

17. Não assiste razão aos recorrentes.

18. A jurisprudência do Carf, alinhada ao posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, já sob a vigência do CPC/2015, estabelece que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes quando já encontrou motivo suficiente para proferir a decisão. Cabe ao julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente *mandamus* e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquirir tal decisum.

5. Embargos de declaração rejeitados.

(EDMS - Embargos de Declaração no Mandado de Segurança - 21315 2014.02.57056-9, Diva Malerbi (Desembargadora convocada TRF 3ª Região), STJ - Primeira seção, DJE:15/06/2016) (Grifo nosso)

19. Nesse sentido já se pronunciou este Carf:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DEFESA DO CONTRIBUINTE - APRECIÇÃO

Conforme cediço no Superior Tribunal de Justiça - STJ, a autoridade julgadora não fica obrigada a se manifestar sobre todas as alegações do Recorrente, nem quanto a todos os

fundamentos indicados por ele, ou a responder, um a um, seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. (REsp 874793/CE, julgado em 28/11/2006). (Acórdão 101-96.917, de 18/09/2008, Relatora Sandra Maria Faroni)

NULIDADE. ALEGAÇÃO DE ANÁLISE RASA DAS PROVAS NA INSTÂNCIA ANTERIOR. DESCABIMENTO.

O julgador, ao decidir, não está obrigado a examinar todos os fundamentos de fato ou de direito trazidos ao debate, podendo a estes conferir qualificação jurídica diversa da atribuída pelas partes, cumprindo-lhe entregar a prestação jurisdicional, considerando as teses discutidas no processo, enquanto necessárias ao julgamento da causa. (Acórdão Carf 9101-004.250, de 09/07/2019, Relatora Viviane Vidal Wagner)

NULIDADE. AUSÊNCIA DE ANÁLISE DE TODAS AS ALEGAÇÕES. INOCORRÊNCIA.

Conforme jurisprudência sedimentada no Superior Tribunal de Justiça, já na vigência do CPC/2015, o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão; é dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. (Acórdão Carf 1201-003.996, de 15/09/2020, Relator Efigênio de Freitas Júnior)

20. É o caso dos autos. A decisão recorrida apontou elementos suficientes para manter a autuação. Demonstrou a existência de dolo, afastou a decadência com base na súmula vinculante CARF 114 e apontou que a fiscalização identificou pagamentos sem causa decorrentes de contratos e notas fiscais fictícias, confirmados por colaborações premiadas, diligências e reconhecimentos da própria contribuinte. Veja-se (e-fls. 1727 e ss.)

34. No presente caso, o **dolo restou demonstrado**, conforme analisado adiante no tópico relativo à multa qualificada e, assim, para os fatos geradores ocorridos antes de 18/11/2014, **tem-se que a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/2015 (primeiro dia do exercício seguinte) e encerrou-se em 01/01/2020**. Assim, como a ciência do auto de infração ocorreu em 18/11/2019 para o contribuinte e para Nelson Jose de Mello e, em 15/11/2019, para Carlos Roberto Scorsi, resta claro **que não se operou a decadência**.

35. Ademais, por força da **súmula vinculante do CARF nº 114**, ainda que o dolo não estivesse demonstrado, o prazo decadencial continuaria sendo contado conforme o art. 173 inciso I do CTN.

[...]

38. Não há como acolher tais alegações. Ora, foi **justamente através da verificação e constatação de ausência da efetividade da prestação de serviços**, que ficou caracterizada a hipótese prevista no §1º (pagamento sem causa), que ensejou a aplicação do §1º do artigo 674 do RIR/99 acima transcrito.

39. Os casos aqui relatados referem-se a **contratos fictícios e notas fiscais de prestações de serviços de operações inexistentes, sem fruição pelo sujeito passivo de qualquer serviço prestado, ou seja, circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa**. A emissão de contratos e notas fiscais sem a efetiva prestação de serviços restaram confirmadas nos depoimentos de colaboração premiada realizados junto ao Ministério Público Federal, cujos trechos foram transcritos nos autos e em diligência ao escritório Calazans, na qual Flavio Calazans ratificou as informações prestadas na Colaboração Premiada de que tratam-se de operações simuladas, ou seja, sem prestação de serviços, em que a empresa Calazans de Freitas foi utilizada apenas para recebimento e repasse de

recursos. Além disso, **as demais empresas diligenciadas não comprovaram a prestação de serviços** e a **própria contribuinte em nota à imprensa reconheceu**, após se submeter a uma auditoria externa, que efetuou pagamentos sem a efetiva contraprestação de serviços, assim como, em resposta às intimações, no curso da ação fiscal, declarou não ter encontrado evidências da prestação de serviços.

21. Por fim, observo que, no âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a *“declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte”*.²

22. Nestes termos, em razão de não restar caracterizada nenhuma ofensa aos direitos da recorrente não há falar-se em nulidade.

23. Ante os fundamentos acima, afasto alegações de nulidade do acórdão recorrido.

Nulidade do auto de infração. Impossibilidade do reajustamento das bases de cálculo do IR/Fonte. Informação a respeito dos valores brutos

24. Defende a recorrente que o reajustamento da base de cálculo previsto no parágrafo “3º do artigo 61 da Lei nº 8.891/95, por se tratar de *“mera presunção [...] não pode ser realizado, visto que as notas fiscais de serviços apresentadas pela Recorrente, durante o período de fiscalização, contêm o valor bruto dos pagamentos realizados, o qual foi reconhecido, contabilizado e tributado pelo emitente”*.

25. Por fim, salienta que *“ainda que assim não o fosse e que os valores fossem imputados como líquidos (o que não se admite), a exigência fiscal ofende não só o conceito de tributo, contemplado no artigo 3º do CTN, como também os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, motivo pelo qual não pode ser mantida por este E. CARF”*.

26. Quanto à ofensa aos princípios constitucionais proporcionalidade e da razoabilidade, trata-se de alegação indireta de constitucionalidade de lei, matéria que não está sob a competência deste Tribunal Administrativo. Pois, nos termos do art. 26-A do Decreto 70.235, de 1972, *“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”*. Tal posicionamento está em consonância com a Súmula Carf nº 2:

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

27. Não compete a este Tribunal Administrativo examinar a constitucionalidade do § 3º do art. 61 da Lei nº 8.891/95, que estabelece que o **pagamento** sem causa ou relativo a operação não comprovada *“será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento*

² PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 475

bruto sobre o qual recairá o imposto”.

28. No caso a autoridade fiscal considerou o pagamento sem causa como líquido e reajustou a base de cálculo do IR-Fonte. Portanto, não há falar-se em nulidade do auto de infração.

29. Afasto preliminar de nulidade do auto de infração.

Decadência parcial do crédito tributário - fato gerador diário

30. A recorrente alega decadência parcial do crédito tributário com base nos seguintes fundamentos:

“[...] no caso do IR/Fonte, o “*exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*” corresponde ao **segundo dia após a ocorrência do fato gerador (D+2)**, tendo em vista que o **Fisco poderia constituir o crédito tributário já no dia seguinte à ocorrência do pagamento (D+1)**.

Logo, considerando-se que a Recorrente tomou **ciência** do auto de infração que deu origem a este processo em **18/11/2019** (fl. 1.437 dos autos), **tem-se a homologação tácita dos tributos pagos até o dia 04/11/2014** [...].

31. Não lhe assiste razão. Explico.

32. O termo inicial do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, à luz do entendimento fixado pelo STJ no REsp nº 973.733, submetido ao regime do art. 543C, do CPC de 1973 (recurso especial repetitivo)³, é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN⁴), na hipótese de débito não confessado e existência de pagamento parcial; na ausência de pagamento ou ante a ocorrência de “*dolo, fraude ou simulação*”, o termo inicial se desloca para o primeiro dia do exercício àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I do CTN⁵). Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. **RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.**

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento

³ As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos recursos repetitivos, devem ser observadas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, nos termos do art. 99, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) - Portaria nº 1.634, de 2023.

⁴ CTN. Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. [...] § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

⁵ CTN. 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; [...].

antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005) [REsp nº 973.733, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 18.09.2009] (Grifo nosso)

33. Na mesma trilha do racional exposto acima, as Súmulas Carf nº 72, 99, 123, 135 e 138.

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

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no **art. 150, § 4º, do CTN**, para as contribuições previdenciárias, **caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial**, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

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).

Súmula CARF nº 123: **Imposto de renda retido** na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no **artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional**. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Súmula CARF nº 135: A antecipação do **recolhimento** do IRPJ e da CSLL, por meio de estimativas mensais, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no **art. 150, §4º do CTN**.

Súmula CARF nº 138: Imposto de renda retido na fonte incidente sobre receitas auferidas por pessoa jurídica, sujeitas a apuração trimestral ou anual, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no **art. 150, §4º do CTN**. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

34. O caso em análise, à luz da Súmula Carf 114, enquadra-se na hipótese em que o Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre pagamento cuja operação ou causa não foi comprovada sujeita-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

35. O fato gerador do IRRF (pagamento) mais antigo ocorreu em 31/01/2014; logo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, termo inicial do prazo decadencial é 01/01/2015 e o termo final 31/12/2019. Uma vez que o contribuinte e Nelson Jose de Mello tomaram ciência do lançamento em 18/11/2019 e Carlos Roberto Scorsi em 15/11/2019, não há falar-se em decadência.

36. Afasto a preliminar de decadência.

Mérito.

37. A recorrente defende a ausência de subsunção dos fatos à hipótese prevista no art. 674, § 1º, do RIR/99 (art. 61, § 1º, da Lei 8.981/95) sob os seguintes fundamentos, em síntese:

Portanto, uma vez que os supostos “pagamentos sem causa” foram efetuados com base em **contratos validos**, mas **eivados de erro de direito** originado no vício de vontade de administradores da empresa, já que as prestadoras de serviço, segundo o TVF, não efetivaram/adimpliram as suas obrigações, e que o ressarcimento dos valores pagos já foi efetuado a Recorrente, não se está diante de hipótese de “pagamentos sem causa”, mas sim de “pagamentos indevidos”, afastando mais uma vez a hipótese de incidência do artigo 730, § 1º do RIR/2018 (correspondente ao artigo 674, §1º, do RIR/99).

Entender de forma diferente é considerar que todo desfalque ou inadimplência de obrigação contratual, seja ela qual for, efetuado contra pessoa jurídica ensejaria a tributação de IR/Fonte a alíquota de 35%, aumentando ainda mais os prejuízos daquele que a foi lesado pelo desvio de seu patrimônio ou pela simples falta de cumprimento de um acordo comercial.

38. Alega natureza punitiva do IR-Fonte cobrado e a impossibilidade de cumulação com a multa – ocorrência de *bis in idem*.

[...] da análise do dispositivo legal, se verifica que **o IR/Fonte estabelecido pelo artigo 61 da Lei nº 8.981/95 tem natureza jurídica de multa**, já que é exigido independentemente do ato de “auferir renda”; a exigência fiscal nasce, única e exclusivamente, do “realizar pagamento sem causa comprovada/a beneficiário não identificado”.

[...]

Com efeito, **considerando tal caráter punitivo do IR/Fonte cobrado à alíquota de 35%**, constata-se que, na hipótese de manutenção de tal exação, **não poderá prevalecer a multa de ofício**, uma vez que se trataria de inquestionável *bis in idem*, exigência de “**multa sobre multa**”.

[...]

A conduta prevista pelo artigo 61 da Lei nº 8.981/95 possui **ordem instrumental, sendo a alíquota correspondente a 35% suficiente para o cumprimento do papel de regra sancionadora**.

Portanto, imperioso se faz concluir que **a exigência fiscal de IR/Fonte a alíquota de 35%** constituída em face da Recorrente com a **cumulação da multa de ofício qualificada** representa manifesta **ocorrência de bis in idem em relação à penalidade de uma única conduta** [...].

39. Vejamos a legislação sobre o tema.

IR-Fonte. Pagamento sem causa/operação não comprovada

40. A Lei nº 8.981, de 1995, ao tratar da incidência do IR-Fonte alterou a alíquota para 35% (e não mais 33%, como na Lei nº 8.383, de 1981) e contemplou outras hipóteses sujeitas à tributação exclusiva na fonte:

Lei nº 8.981, de 1995, base legal do art. 675, do Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99)

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

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

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

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

41. Como se vê, estão sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos elencados nas hipóteses a seguir.

i) **Pagamentos** efetuados por pessoa jurídica a **beneficiário não identificado**.

41.1 Nessa hipótese a pessoa jurídica não comprova a identificação do beneficiário, ou o Fisco comprova que o beneficiário indicado pela pessoa jurídica não recebeu o pagamento.

ii) **Pagamentos** efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, **quando não for comprovada a operação ou a sua causa**.

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

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

41.4 Ao tratar da transparência fiscal, Ricardo Lobo Torres⁶ observa que o dever de transparência incumbe ao Estado e à Sociedade. Enquanto o Estado “deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas e contribuições e empréstimos, como na feitura do orçamento e no controle de sua execução”, a Sociedade, por seu turno, “deve agir de tal forma transparente, que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva”.

41.5 Nesse sentido, para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, **registro contábil**, tampouco a apresentação da nota fiscal, contrato etc., é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento. E mais, **a operação e a causa devem ser lícitas, é dizer, não há falar-se que atividade ilícita** possa figurar como causa de pagamento e, com efeito, elidir o IR-Fonte.

iii) **pagamentos** de benefícios e vantagens – **remuneração indireta** – efetuados por pessoa jurídica a administradores, diretores, gerentes e seus assessores **não adicionados ao salário** (inobservância

⁶ LOBO TORRES, Ricardo. Sigilos bancário e fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 148.

do disposto no §2º do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991).

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

42. Quanto ao suposto antagonismo do IR-Fonte seja com multa ofício ou qualificada, se for o caso, e o seu caráter punitivo, o argumento ganha força em face da onerosidade da alíquota de 35%, a qual se agrava com o reajustamento da base de cálculo. Concordo que se trata de uma tributação onerosa. No entanto, esta era a alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à época da publicação da Lei nº 8981, de 1995, prevista em seu art. art. 8º. O fato desta última alíquota ter sido revogada posteriormente pela Lei nº 9.250, de 1995 e aquela permanecido no mesmo patamar é opção legislativa.

43. Todavia, por mais onerosa que seja a alíquota, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo⁷ não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção.

44. No IRPJ/CSLL, a sociedade pratica o fato gerador, tais como, dedução de custos/despesas indedutíveis, omissão de receita etc. Ela é contribuinte e responde por fato gerador próprio. No IR-Fonte, a sociedade atua como fonte pagadora, ou seja, como responsável tributário pelo recolhimento do imposto devido pelo beneficiário do pagamento⁸; especificamente na qualidade de substituto tributário. Tanto que a base de cálculo deve ser reajustada considerando a alíquota de 35%, vez que o pagamento efetuado é considerado líquido.

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

46. Nesse sentido, não há falar-se na impossibilidade de imputação de responsabilidade tributária no caso de aplicação do art. 61 da Lei nº 8981, tampouco que a exigência de IR-Fonte à alíquota de 35% cumulada com a multa de ofício qualificada configura *bis in idem* em relação a penalidade de única conduta, porquanto se trata de condutas diversas, com fatos geradores distintos.

47. Por fim, cumpre salientar que precedente do Carf - exceto Súmulas do Carf - ou judicial desprovido de caráter vinculante não obriga o julgador a adotá-lo caso entenda de forma diversa.

⁷ CTN. 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.

⁸ CTN. 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; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

48. O caso em análise versa sobre a segunda hipótese, pagamento cuja causa não fora comprovada.

49. Vejamos os fatos apurados pela autoridade fiscal.

i) Aduz inicialmente que, o Ministério Público Federal, em desdobramento da Operação Lava Jato, apontou que Milton Lyra e outros praticaram atos de lavagem de dinheiro por meio de transações transnacionais para gerar recursos em espécie no Brasil destinados ao pagamento de vantagens indevidas a agentes públicos, por meio de empresas de Milton Lyra com **falsas prestações de serviços**.

Cumpre aqui relatar que, em um **desdobramento da operação Lava Jato** no Rio de Janeiro, denominada de Operação Rizoma, consoante denúncia apresentada pelo MPF nos autos da ação penal nº 0066693-64.2018.4.02.5101 (fls. 805 a 985)³, restou apontado que ARTHUR MACHADO, MILTON LYRA e PATRÍCIA IRIARTE realizaram diversos atos de lavagem de dinheiro, por meio de complexas transações transnacionais, para obter dinheiro em espécie no Brasil para **pagar vantagens indevidas a agentes públicos, utilizando as empresas de MILTON LYRA, com a justificativa de prestação de serviços inexistentes**, a seguir reproduzido:

[...]

No mês de março de 2016, em Procedimento de Colaboração Premiada com o Ministério Público Federal e homologado pelo Supremo Tribunal Federal (fls. 475 a 550), o **ex-diretor de Relações Institucionais do grupo Hypermarcas**, atualmente **HYPERA**, Sr. **Nelson José de Mello**, CPF [...] prestou depoimento ao Ministério Público Federal. Neste depoimento **discorreu sobre a relação do grupo empresarial com políticos, agentes públicos e seus operadores**.

Em seu Termo de Colaboração nº 02 (fls. 541 a 550), **Nelson de Mello relata que se aproximou do lobista Milton Lyra, ligado a diversos congressistas do PMDB, no final de 2012. Um ano depois o lobista procurou Nelson de Mello pedindo dinheiro para “amigos que teriam despesas de atividades políticas”. Foi então simulado um contrato de prestação de serviços no valor de R\$ 2.000.000,00.**

[...]

O segundo pedido de dinheiro feito por Milton Lyra ao ex-diretor da Hypermarcas ocorreu em 2014, conforme trecho abaixo:

[...]

Em abril de 2015, houve mais um pedido de ajuda de Milton Lyra, conforme trecho abaixo:

[...]

ii) Demonstra que **Hypera**, nova denominação de Hypermarcas, divulgou fato relevante no qual **reconhece pagamentos sem a efetiva contraprestação dos serviços**.

A **Hypermarcas**, após ver reveladas as informações prestadas pelo seu ex-diretor, fez publicar uma **nota na imprensa comunicando Fato Relevante ao mercado**, em 28 de junho de 2016 (fls. 1137). Na referida nota, a empresa reconhece que, após se submeter a uma **auditoria externa, efetuou pagamentos sem a efetiva contraprestação de serviços. Que tais dispêndios foram deliberadamente autorizados pelo ex-diretor**, fato reprovado pela companhia. Abaixo vai transcrito excerto da referida nota.

O Sr. Nelson Mello é um ex-executivo da Companhia que exerceu a função de Diretor de Relações Institucionais até o início de março de 2016.

Após a saída do ex-executivo, a Companhia contratou assessores externos renomados para conduzirem uma auditoria, já finalizada, que concluiu que o Sr.

Mello autorizou, por iniciativa própria, despesas sem as devidas comprovações das prestações de serviços.

A Companhia ressalta que não é alvo de nenhum procedimento investigativo e que não se beneficiou de quaisquer dos atos praticados pelo ex-executivo.

Após o final da auditoria, com o fim de preservar os seus interesses e de seus acionistas, a Companhia celebrou um instrumento irrevogável e irretroatável com o Sr. Mello, pelo qual assegurou ressarcimento integral pelos prejuízos sofridos.

Em declaração complementar firmada em 28/07/2017, juntado ao Acordo de Delação Premiada (fls.1149 a 1150), **Nelson Mello relaciona outros contratos pagos sem a efetiva prestação de serviços:**

iii) Por meio de **diligência convertida em procedimento fiscal intimou as pessoas envolvidas nas falsas prestações de serviços com vistas a comprovar a verdade** dos fatos e não se pautar apenas nas delações premiadas decorrente da Operação Lava-Jato, mas em elementos probatórios robustos e independentes. **Ao final, conclui pela inexistência de prestação de serviços.**

4.1. Diligência Fiscal 08.1.65.00-2019-00034-7

O procedimento de diligência fiscal[...] em que lhe foi solicitado a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, os seguintes elementos/documentos (em meio físico e/ou digital) relacionados aos pagamentos efetuados à **CREDPAG CONSULTORIA E SERVIÇOS FINANCEIROS LTDA**, CNPJ 07.011.459/0001-30, conforme informado em DIRF do ano-calendário 2014, entregue em 08/12/2015 (recibo número 29.43.37.13.03-63 e do ano-calendário 2015, entregue em 29/05/2018 (recibo 35.74.44.45.06-49) (fls. 993 a 1010):

[...]

E também relacionados aos pagamentos efetuados à **MEDICANDO INTERNET E COMUNICAÇÃO S/A**, CNPJ 07.560.080/0001-89, também informados em DIRF:

[...]

Em resposta juntada ao dossiê de atendimento 10010.0004656/0219-72 em 25/02/2019 (fls. 09 a 115), **apresentou cópia dos comprovantes de transferências bancária, contratos de prestação de serviços e as notas fiscais de prestação de serviços da MEDICANDO e CREDPAG** e fez o seguinte esclarecimento:

[...]

4.2. Procedimento de Fiscalização 08.1.65.00-2019-00268-4

O procedimento de Diligência Fiscal 08.1.65.00-2019-00034-7 na HYPERA foi convertido neste procedimento de fiscalização 08.1.65.00-2019-00268-4.

A HYPERA foi cientificada do procedimento de fiscalização em 05 de abril de 2019, com a ciência, via postal (AR OG936925311BR), do Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIPF-F (fls. 116 a 121), em que lhe foi solicitado apresentar, nº prazo de 20 (vinte) dias, os documentos e/ou informações abaixo e em resposta de 29/04/2019, através de juntada ao Dossiê de Comunicação com o Contribuinte – DCC Nº 10010.04656/0219-72 (fls. 122 a 214), ratificou as informações fornecidas em diligência e respondeu da seguinte forma aos quesitos apresentados:

[...]

4.3. MEDICANDO INTERNET E COMUNICAÇÃO S/A – CNPJ 07.560.080/0001-89

A MEDICANDO é uma das diversas empresas de MILTON LYRA e tem como atividade econômica principal Edição de Revistas (CNAE-Fiscal 5813-1-00) e atividade econômica secundária: 7020-4-00 – Atividades de consultoria em gestão empresarial, exceto consultoria técnica específica;

A MEDICANDO, em diligência fiscal (TDPF nº 01.1.01.00-2018-00401-3), foi intimada a apresentar os contratos de prestação de serviços e notas fiscais, identificando a

natureza e comprovando a efetiva prestação dos serviços, porém, não atendeu às intimações.

[...]

4.4. CREDPAG CONSULTORIA E SERVIÇOS FINANCEIROS LTDA – CNPJ 07.011.459/0001-30

A CREDPAG é outra empresa de MILTON LYRA e tem como atividade econômica principal a atividade de administração de fundos por contrato ou comissão (CNAE-Fiscal 6630-4-00) e atividades econômicas secundárias:

Fornecimento e gestão de recursos humanos para terceiros (CNAE-Fiscal 7830-2-00), Suporte técnico, manutenção e outros serviços em tecnologia da informação (CNAE-Fiscal 6209-1-00) e Atividade de cobranças e informações cadastrais (CNAE-Fiscal 8291-1-00).

A CREDPAG, em diligência fiscal (TDPF nº 01.1.01.00-2018-00636-9), foi intimada a apresentar os contratos de prestação de serviços e notas fiscais, identificando a natureza e comprovando a efetiva prestação dos serviços, porém, também não atendeu às intimações.

[...]

4.5. CALAZANS DE FREITAS & ADVOGADOS ASSOCIADOS – CNPJ 08.169.430/0001-43

[...]

Em procedimento de Diligência Fiscal nº 08.1.90.00-2019-00462-0, a CALAZANS DE FREITAS foi intimada a **ratificar ou retificar a informação de que os recebimentos das empresas foram sem a efetiva contrapartida de prestação de serviço.**

Em resposta datada de 28/07/2019, assinadas pelo sócio administrador Antonio Costa Santos e por Flávio Calazans **ratificaram todos os termos de colaboração premiada e apresentou os mesmos anexos já disponibilizados na colaboração** de Flavio Calazans:

[...]

4.6. PRADE & PRADE – ADVOGADOS ASSOCIADOS – CNPJ 05.206.050/0001-43

Em procedimento de Diligência Fiscal (TDPF 0920100-2019-00458)(fls. 1241 a 1289), a PRADE & PRADE foi intimada em 09/08/2019 a:

[...]

Em resposta datada de 02/09/2019, a PRADE & PRADE, respondeu aos itens da seguinte forma:

[...]

4.7. INSTITUTO PARANA DE PESQUISAS E ANALISE DO CONSUMIDOR LTDA – CNPJ 81.908.345/0001-40

Em procedimento de Diligência Fiscal (TDPF 0910100-2019-00527)(fls. 1290 a 1371), o Instituto Paraná de Pesquisas foi intimado, em 09/08/2019, a:

[...]

Em resposta de 03/09/2019, o INSTITUTO PARANÁ DE PESQUISAS afirmou que:

[...]

iv) Após a realização de diligências e a confirmação de que os pagamentos feitos pela Hypera às empresas indicadas não possuíam causa nem comprovação de serviços, que consistia em operações simuladas ou não comprovadas, a autoridade fiscal classificou os valores apurados como pagamentos sem causa ou de operação não comprovada, hipótese que exige a incidência de IRRF à alíquota de 35%, conforme a legislação aplicável.

5. DAS INFRAÇÕES APURADAS 5.1. DOS FATOS

[...]

Foram efetuadas diligências fiscais nas empresas que receberam os recursos, com o objeto de comprovar ou não a efetiva prestação de serviços, mas a **CREDPAG e a MEDICANDO não atenderam às intimações.**

A **CALAZANS DE FREITAS ratificou as informações** prestadas na Colaboração Premiada de FLAVIO CALAZANS de que **tratam-se de operações simuladas**, ou seja, sem a prestação de serviços, utilizando a empresa CALAZANS DE FREITAS apenas para o recebimento e repasse de recursos, provavelmente para MILTON LYRA, através de Victor Colavitti e Rodrigo Brito.

A **PRADE & PRADE alegou sigilo profissional quando indagado sobre a efetividade do serviço e solicitado o acervo técnico para comprovação do serviço.**

O **INSTITUTO PARANA DE PESQUISAS afirmou que não possui mais o acervo técnico e que os serviços foram prestados pro freelancers, porém não apresentou qualquer documento que comprovasse, de forma cabal, a efetiva prestação do serviço.**

Portanto, nem a HYPERA, nem as empresas que receberam os pagamentos conseguiram comprovar, de forma cabal e inconteste, a efetiva prestação do serviço.

[...]

Como se vê, a legislação impôs condições para se admitir despesas como dedutíveis, quais sejam: que sejam incorridas, necessárias e que sejam usuais e normais.

Os pagamentos efetuados pela HYPERA em favor da CREDPAG, MEDICANDO, CALAZANS DE FREITAS, INSTITUTO PARANÁ DE PESQUISA e PRADE & PRADE não se enquadram neste conceito. São pagamentos por mera liberalidade, sem contraprestação em serviços que proporcionem a manutenção da fonte produtiva da fiscalizada.

A própria fiscalizada admite que inseriu tais gastos como indedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. Tal afirmação foi confirmada pela fiscalização por meio da análise da Escrituração Contábil Digital (ECD) (fls. 1133 a 1136), DIPJ (fls.

1011 a 1131) e pela Escrituração Contábil Fiscal (ECF) (fls. 1132) entregue pela HYPERA ao ambiente SPED (Sistema Público de Escrituração Digital). Conforme se verifica nas escriturações, a fiscalizada adicionou ao lucro líquido, na apuração do Lucro Real, o valor das notas fiscais emitidas pela CREDPAG, MEDICANDO, INSTITUTO PARANÁ DE PESQUISA E PRADE & PRADE e dos recibos emitidos pela CALAZANS DE FREITAS, registradas em sua contabilidade como despesas, anulando assim o efeito redutor de tais gasto no resultado tributável.

Portanto, a inclusão das despesas com CREDPAG, MEDICANDO, CALAZANS DE FREITAS, INSTITUTO PARANÁ DE PESQUISA e PRADE & PRADE foram reconhecidas como não dedutível da base tributável do IRPJ e da CSLL anteriormente ao início do procedimento fiscal, não havendo imposto de renda da pessoa jurídica e contribuição social a pagar decorrente das despesas não comprovadas. No entanto, os pagamentos que não apresentam causa ou de operação não comprovada sofrem a incidência do Imposto de Renda na Fonte, conforme se verá abaixo.

[...]

5.2. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

5.2.1. PAGAMENTO SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA

Conforme demonstrado nos tópicos anteriores e comprovados através dos comprovantes de transferências bancárias, a HYPERA efetuou pagamentos para MEDICANDO, CREDPAG, CALAZANS DE FREITAS, INSTITUTO PARANÁ DE PESQUISAS e PRADE & PRADE no valor total de R\$ 16.949.997,98 (dezesesseis milhões, novecentos e quarenta e nove mil, novecentos e noventa e sete Reais e noventa e oito centavos):

[...]

A irregularidade das relações comerciais ocorridas entre a HYPERA, a MEDICANDO, a CREDPAG, a CALAZANS DE FREITAS, a PRADE & PRADE e o INSTITUTO PARANÁ DE

PESQUISA, foi primeiramente apontada pelo Sr. Nelson José de Mello, ex-diretor de Relações Institucionais do Grupo HYPERA.

Em seu depoimento ao Ministério Público Federal, Nelson José de Mello expos a relação espúria que ocorreu entre a fiscalizada e agente públicos. Dessa relação decorreu repasses de recursos acobertados por notas fiscais sem lastro em serviços.

[...]

Aliás, a falta de documentos de suporte suficientes para a comprovação de que os serviços foram efetivamente prestados foi o motivo alegado pela HYPERA para adição dessas despesas ao Lucro Real.

Portanto, os serviços descritos nos contratos e nos discriminativos das notas fiscais e recibos de prestação de serviços que foram utilizados como causa do pagamento, não se sustentam.

Disso decorre que, após análise fiscal, restou demonstrado que estes montantes advêm de operações não comprovadas e/ou inexistentes, sem fruição pela fiscalizada de qualquer serviço prestado, situação que caracterizam o pagamento sem causa ou operação não comprovada.

Com efeito, tais pagamentos devem se sujeitar à incidência do imposto exclusivamente na fonte à alíquota de 35%, nos termos art. 730, § 1º, do RIR/2018 e art. 61 da Lei nº 8.891/95:

[...]

O reajustamento da base de cálculo e a apuração do Imposto de Renda na Fonte, estão abaixo demonstrados:

FORNECEDOR	DATA PAGTO	RENDIMENTOS PAGOS	VALOR REAJUSTADO	IMPOSTO
CREDPAG	31/01/2014	500.000,00	769.230,76	269.230,76
PRADE E PRADE	03/02/2014	500.000,00	769.230,76	269.230,76
INST. PARANA DE PESQ.	11/02/2014	87.500,00	134.615,38	47.115,38
CREDPAG	05/03/2014	500.000,00	769.230,76	269.230,76
INST. PARANA DE PESQ.	14/03/2014	87.500,00	134.615,38	47.115,38
INST. PARANA DE PESQ.	30/04/2014	87.500,00	134.615,38	47.115,38
INST. PARANA DE PESQ.	22/05/2014	87.500,00	134.615,38	47.115,38
PRADE E PRADE	27/06/2014	1.000.000,00	1.538.461,53	538.461,53
CALAZANS DE FREITAS	14/08/2014	617.500,00	950.000,00	332.500,00
CREDPAG	19/08/2014	615.000,00	946.153,84	331.153,84
MEDICANDO	19/08/2014	617.500,00	950.000,00	332.500,00
CREDPAG	08/09/2014	615.000,00	946.153,84	331.153,84
MEDICANDO	08/09/2014	617.500,00	950.000,00	332.500,00
CALAZANS DE FREITAS	09/09/2014	617.500,00	950.000,00	332.500,00
PRADE E PRADE	15/10/2014	1.500.000,00	2.307.692,30	807.692,30
INST. PARANA DE PESQ.	04/11/2014	400.000,00	615.384,61	215.384,61
PRADE E PRADE	15/12/2014	1.000.000,00	1.538.461,53	538.461,53
PRADE E PRADE	13/01/2015	1.000.000,00	1.538.461,53	538.461,53
PRADE E PRADE	18/02/2015	1.000.000,00	1.538.461,53	538.461,53
CALAZANS DE FREITAS	13/05/2015	916.666,00	1.410.255,38	493.589,38
CREDPAG	15/05/2015	416.666,66	641.025,63	224.358,97
MEDICANDO	15/05/2015	500.000,00	769.230,77	269.230,77
CALAZANS DE FREITAS	08/06/2015	916.666,00	1.410.255,38	493.589,38
CREDPAG	09/06/2015	416.666,66	641.025,63	224.358,97
MEDICANDO	09/06/2015	500.000,00	769.230,77	269.230,77
CALAZANS DE FREITAS	06/07/2015	916.666,00	1.410.255,38	493.589,38
CREDPAG	10/07/2015	416.666,66	641.025,63	224.358,97
MEDICANDO	10/07/2015	500.000,00	769.230,77	269.230,77
		16.949.997,98	26.076.919,85	9.126.921,87

50. Comprovado que a recorrente efetuou pagamentos relativos a operações não comprovadas ou inexistentes, sem qualquer fruição de serviços, caracteriza-se a infração de pagamento sem causa ou de operação não comprovada, nos termos do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995.

51. Ante o exposto, nego provimento aos recursos voluntários e mantenho a infração referente a pagamento sem causa/operação não comprovada.

Multa qualificada

52. Os recorrentes alegam, em síntese, que a empresa agiu com transparência ao comunicar a ausência de prestação de serviços, corrigir espontaneamente as informações fiscais, ressarcir valores e manter contratos, notas fiscais e registros contábeis devidamente refletidos no SPED, de modo que **não praticou qualquer conduta dolosa, fraudulenta ou apta a retardar o conhecimento dos fatos pela fiscalização**. Sustenta que o acórdão recorrido apontou sonegação de forma genérica e sem motivação, e que, diante da inexistência de provas idôneas de dolo, não seria devida a multa qualificada.

Ter em mente esses três fatores, quais sejam (i) **exposição pública que não houve a prestação de serviços** assim que esse fato veio ao conhecimento da contribuinte — reforçadas com respostas no mesmo sentido tanto na diligência quanto na fiscalização; (ii) a **correção espontânea e antes de qualquer procedimento fiscal dos informativos entregue ao Fisco**; e (iii) o **ressarcimento dos valores** é de extrema importância para se reconhecer que não houve a tentativa omitir ou retardar o conhecimento de qualquer fato gerador da obrigação, muito menos de forma dolosa por parte da Recorrente.

[...]

Ainda, **a existência de contratos, de notas fiscais e o pleno registro contábil tanto desses documentos, quanto dos pagamentos efetuados**, todos devidamente refletidos no SPED e entregue prontamente ao Fisco por ocasião da intimação, com a declaração expressa **de que não existem comprovantes da prestação de serviços e a prévia adição de tais valores no Lucro Real**, comprovam de forma cabal a intenção da Recorrente em ser **transparente** quanto a sua relação com as entidades contratadas.

[...]

A priori, restou comprovado que **a Recorrente não impediu ou retardou o conhecimento por parte da Autoridade Fazendária dos fatos ocorridos**. Acrescenta-se a tal ponto o fato de que genericamente indica-se no acórdão recorrido uma suposta *sonegação | fraude* sem, contudo, apontar-se qual seria a suposta conduta fraudulenta, o que certamente implica na falta de motivação do ato administrativo.

[...]

Mesmo se não fosse patente e evidente a inexistência de qualquer omissão por parte da Recorrente, havendo “dúvidas” quanto a sua suposta conduta dolosa, com base nos princípios da presunção de inocência e da culpabilidade, tem-se que **não é possível imputar uma infração tributária sem que seja demonstrada, por meio de provas idôneas**, a certeza do cometimento de uma conduta dolosa tipificada na legislação tributária, ou seja, não basta a configuração de uma suposta conduta dolosa em tese, **é necessário a demonstração de uma conduta “de fato” dolosa**, o que, repise-se, não se demonstra no caso dos autos, ou com a justificativa de que a realização de pagamentos sem a efetiva contraprestação de serviços estaria enquadrada “em uma das hipóteses previstas nos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 .

[...]

Na espécie, **nenhuma ação ou omissão foi praticada pela Recorrente para impedir ou retardar o conhecimento por parte das autoridades fazendárias da situação fática real, de modo que não há como proceder a alegação de que as condutas praticadas supostamente teriam o objetivo de não recolher tributo.**

53. Não assiste razão aos recorrentes.

54. O art. 44 da Lei 9.430/96 e suas várias alterações, condiciona a aplicação de multa qualificada de 150% aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, aos casos que denominamos de conduta qualificada. A Lei nº 14.689/23 modificou este cenário e instituiu a multa majorada (gênero) com duas espécies de multa

qualificada de acordo com a conduta praticada:

- i) conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio), multa de 100%;
- ii) conduta qualificada com reincidência do sujeito passivo no prazo de dois anos, multa de 150%. Veja-se:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de **falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração** e nos de **declaração inexata**; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

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

§ 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)

VII – **150% (cento e cinquenta por cento)** sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, **nos casos em que verificada a reincidência** do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a **reincidência** prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, **no prazo de 2 (dois) anos**, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, **ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões**. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – **não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem** os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

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

Código Tributário Nacional (CTN)

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

[...]

II - **tratando-se de ato não definitivamente julgado:**

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

56. O percentual de 150%, todavia, deverá ser aplicado somente no caso de reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos, contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio. Verifica-se, pois, que a lei instituiu uma nova hipótese para imputação da multa de 150%, a reincidência qualificada. Com efeito, está sujeita ao art. 104 do CTN, primeira parte, cujo teor estabelece que *“A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros [...]”*, visto não se tratar de hipótese prevista no art. 106 também do CTN, que permite aplicação retroativa.

57. Em relação às condutas típicas de sonegação, fraude e conluio, a Lei nº 4502/64 as define nos seguintes termos:

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

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 impôsto 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. (Grifo nosso)

58. Para a configuração de tais condutas exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável a vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo. Nesse sentido, salienta Marco Aurélio Greco⁹ com apoio em Cezar Roberto Bitencourt:

O dolo não se configura pela simples **vontade** de obter um resultado ou atingir uma finalidade. À vontade é indispensável associar a **consciência** de realizar a conduta descrita no tipo.

Como expõe a doutrina mais moderna, o dolo corresponde ao elemento subjetivo do tipo, vale dizer, **para haver dolo não se trata de querer o resultado, é indispensável que se tenha consciência e se queira a conduta definida no tipo legal.**

Como expõe CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

"Dolo é a **consciência** e a **vontade** de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Welzel, 'dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito' "

Ou seja, é preciso querer a ação descrita como tipo infracional descrito na lei. (Grifo nosso)

⁹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 278.

59. Cezar Roberto Bitencourt¹⁰, por sua vez, ao discorrer sobre a consciência e a vontade, elementos imanentes ao dolo, dispõe:

O *dolo*, elemento essencial da *ação final*, compõe o *tipo subjetivo*. Pela sua definição, constata-se que **o dolo é constituído por dois elementos**: um **cognitivo**, que é o **conhecimento do fato constitutivo da ação típica**; e um **volitivo**, que é a **vontade de realizá-la**.

O primeiro elemento, o *conhecimento*, é pressuposto do segundo, que é a *vontade*, que não pode existir sem aquele. Para a configuração do dolo exige-se a *consciência* daquilo que se pretende praticar. Essa **consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação**, quando ela está sendo realizada. A *previsão*, isto é, a *consciência*, deve abranger correta e completamente todos os elementos essenciais do tipo, sejam eles descritivos, normativos ou subjetivos.

[...]

A **vontade**, por sua vez, deve abranger a **ação, o resultado e o nexa causal**. A **vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente**, pelo menos, parcialmente. [...] Para Welzel, a *vontade* e a espinha dorsal da *ação final*, considerando que a *finalidade* baseia-se na *capacidade de vontade* de prever, dentro de certos limites, as consequências de sua intervenção no curso causal e de dirigi-la, por conseguinte, conforme um piano, à consecução de um fim. (Grifo nosso)

60. Na sonegação, a conduta dolosa visa *impedir ou retardar o conhecimento* pela autoridade fazendária *da ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal ou das *condições pessoais de contribuinte* que possam afetar o crédito tributário. Nessa hipótese o fato gerador já ocorreu; a conduta é no sentido de encontrar meios para ocultá-lo do Fisco.

61. A sonegação é figura típica de caráter criminal, tal qual prevista no art. 1º da Lei 4.729, de 1965, e que foi englobada – derogada tacitamente – pelo conceito de crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137, de 1990.

62. Como observa Leandro Paulsen¹¹, a sonegação, além de ensejar o lançamento do tributo com multa de ofício qualificada (majorada), implica responsabilização penal:

A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude. O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A **sonegação**, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como **implica responsabilização penal**. (Grifo nosso)

63. Na fraude, a conduta dolosa visa, na primeira parte do tipo, *impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal. Nessa hipótese, o fato gerador está prestes a ocorrer, mas a conduta impede ou retarda sua ocorrência.

64. A fraude contempla ainda, na segunda parte do tipo, conduta dolosa que visa *excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador*. Nesse caso, o fato gerador já ocorreu, afinal, exclui-se ou modifica-se algo que já existe. O objetivo é alterar características essenciais do fato gerador, com vistas a evitar, reduzir ou diferir o pagamento do tributo.

¹⁰ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal, 2, parte especial, dos crimes contra pessoa. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 34.

¹¹ PAULSEN, Leandro. Crimes federais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 361.

65. Em relação ao conluio, para sua caracterização basta haver o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude. É dizer, para que haja conluio faz-se necessário a ocorrência da fraude ou sonegação.

66. A jurisprudência deste Carf é firme no sentido de que a aplicação da multa majorada, até então denominada de qualificada, exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa¹².

67. Note-se que a Lei nº 14.689/23 positivou tal exigência no parágrafo §1º- C do art. 44 da Lei nº 9430/96 ao determinar que a qualificação da multa majorada não se aplica quando não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio.

68. Nessa linha de pensamento, a inteligência das Súmulas Carf nº 14, 25 e 34 demonstram que para qualificar a multa em 100% (até então 150%) não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessária a comprovação de uma conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio); e no caso de qualificação de 150%, com o advento da Lei nº 14.689/23, exige-se além da conduta qualificada a reincidência, conforme elencado acima. Veja-se:

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

Súmula CARF nº 25: A **presunção** legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, **não autoriza a qualificação da multa de ofício**, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de14/07/2010)

Súmula CARF nº 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, **é cabível a qualificação da multa** de ofício, **quando constatada** a movimentação de recursos em contas bancárias de **interpostas pessoas** qual conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de14/07/2010)

69. No caso em análise, a autoridade fiscal demonstrou que o contribuinte tentou conferir aparência de regularidade a pagamentos destinados a diversas empresas e instituições, sem que houvesse prestação efetiva de serviços, o que atrai a aplicação da multa qualificada prevista nos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Ressalta-se que **qualquer conduta fraudulenta do sujeito passivo, visando reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64.**

No curso da presente fiscalização **restaram inequivocamente demonstrados que a fiscalizada tentou dar forma de normalidade a recursos disponibilizados para a**

¹² Ag.Reg.RE 608.426. DJe 21.10.2011: "Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em detrimento de qualquer categoria de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). [...]".

MEDICANDO, CREDPAG, CALAZANS DE FREITAS, INSTITUTO PARANÁ DE PESQUISA e PRADE & PRADE, sem a efetiva prestação de serviços.

Em seu depoimento no Termo de Colaboração nº 02 do acordo de Colaboração Premiada firmado com o Ministério Público Federal e homologado pelo Supremo Tribunal Federal (fls. 541 a 550), **NELSON JOSÉ DE MELLO**, ex-diretor de Relações Institucionais do grupo HYPERA, afirmou que fez **contratos fictícios, com emissão de notas fiscais, mas sem a prestação de nenhum serviço** com a CREDPAG, MEDICANDO e CALAZANS DE FREITAS ADVOGADOS ASSOCIADOS:

[...]

Em declaração complementar firmada em 28/07/2017, juntado ao Acordo de Delação Premiada (fls.1149 a 1150), Nelson Mello relaciona outros contratos pagos pela HYPERA, sem a efetiva prestação de serviços, que são o INSTITUTO PARANÁ DE PESQUISAS E ANÁLISE DE CONSUMIDOR LTDA e PRADE & PRADE – ADVOGADOS ASSOCIADOS:

[...]

Destaca-se que **todos os contratos simulados foram assinados por Nelson José de Mello e por Carlos Roberto Scorsi, Diretor Executivo de Operações**, conforme comprovam os trechos contendo a assinatura pela HYPERMARCAS, atualmente HYPERA:

[...]

No Termo de Colaboração nº 20 (fls. 990 a 991), **Flávio Calazans afirmou que os contratos foram assinados por Nelson Mello e Carlos Roberto Scorsi e que este sempre teve conhecimento da operacionalização, tendo apresentado cópias de e-mails que fazem referência a Scorsi:**

[...]

Em diligência fiscal (fls. 1290 a 1371), o Instituto Paraná de Pesquisa também apresentou troca de e-mail com Carlos Roberto Scorsi:

[...]

Por todo o exposto, **tal conduta, coaduna-se com a qualificação da multa de lançamento de ofício**, cujo percentual é de 150%, e a consequente Representação Fiscal para Fins Penais.

70. Quanto à alegação de ausência de dolo, equivoca-se a recorrente. Ao assinar contratos e efetuar pagamentos referente a serviços que sabia não terem sido efetivamente prestado, a recorrente, de forma dolosa, tentou impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do IR-Fonte (fraude), bem como ajustou de forma dolosa com as empresas beneficiárias dos pagamentos (conluio). Acrescente-se que ao registrar em sua contabilidade e nas obrigações acessórias tais operações, sem amparo em documentação idônea, a recorrente também tentou, de forma dolosa, impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária de tais irregularidades (sonegação).

71. O fato de a recorrente publicar uma nota de exposição pública no sentido de que não houve a prestação de serviços assim que esse fato veio ao conhecimento da contribuinte; corrigir espontânea e antes de qualquer procedimento fiscal dos informativos entregue ao Fisco; e ressarcir os valores, a meu ver não afasta a sonegação, fraude ou conluio. Explico.

72. Na verdade, o que pretende a recorrente é aplicação do arrependimento eficaz para a sua conduta. Como observa o Professor Heleno Torres¹³, “No Código Tributário Nacional, o

¹³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Extinção da punibilidade de crimes tributários e garantismo constitucional*. Consultor Jurídico, 27 nov. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-nov-27/consultor-tributario-extincao-punibilidade-crimes-tributarios-garantismo/>. Acesso em: 18 jan. 2026.

art. 138 prescreve o direito de arrependimento eficaz, pelo instituto da denúncia espontânea, o que traz repercussões também sobre as sanções aplicadas. É o equivalente da autodenúncia liberadora da pena, do direito alemão”.

73. Nos termos do art. 138, do CTN, “*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”.*

74. Por outro lado, de acordo com o §1º do art. 7º, “*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”.*

75. Em resumo, para que a recorrente pudesse se beneficiar do benefício da exclusão da multa qualificada deveria ter efetuado o pagamento do IR-Fonte antes da perda da espontaneidade, o que não aconteceu no caso em análise; tal qual o procedimento adotado em relação ao IRPJ e CSLL. Para esses tributos a recorrente, ciente da fraude cometida, adicionou tais valores ao lucro líquido do respectivo exercício anteriormente ao procedimento fiscal, conforme observou a autoridade fiscal.

Portanto, **a inclusão das despesas** com CREDPAG, MEDICANDO, CALAZANS DE FREITAS, INSTITUTO PARANÁ DE PESQUISA e PRADE & PRADE **foram reconhecidas como não dedutível da base tributável do IRPJ e da CSLL anteriormente ao início do procedimento fiscal**, não havendo imposto de renda da pessoa jurídica e contribuição social a pagar decorrente das despesas não comprovadas. **No entanto, os pagamentos que não apresentam causa ou de operação não comprovada sofrem a incidência do Imposto de Renda na Fonte**, conforme se verá abaixo.

76. Nestes termos, deve ser mantida a multa qualificada. Todavia, em razão da modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, que reduziu a multa de 150% para 100%, deve ser aplicada a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, conforme exposto acima.

Responsabilidade solidária

77. Acerca da responsabilidade solidária, os responsáveis solidários alegam, em síntese, que a responsabilidade do terceiro pelos tributos só surge quando ele atua em desacordo com a lei ou com os poderes conferidos, o que não ocorreu no caso, pois agiram dentro de suas atribuições e sob supervisão, o que afasta a responsabilização do art. 135, III, do CTN.

31. Depreende-se, assim, que **apenas o terceiro que age contrariando a lei, o mandato, o contrato social ou o estatuto**, dos quais derivam os seus deveres, **torna-se o responsável pelos tributos decorrentes da infração praticada**, mas somente nessa hipótese, e não todo e qualquer gerente.

[...]

36. Dito de outra forma, **o Recorrente não agiu isoladamente e à revelia dos órgãos de controle da Hypera, não sendo possível falar em violação de estatuto, poderes ou lei**, tendo o Recorrente agido nos conformes dos poderes que lhe foram outorgados.

37. Nesse caso, **inexiste base para responsabilização a partir do artigo 135, III, do CTN, que demanda a prática de um ato que exacerbe os poderes detidos por um administrador** – no caso, o Recorrente –, tendo em vista que **todos seus atos foram realizados de acordo com poderes de sua competência**, os quais foram supervisionados pelos órgãos de controle da Hypera.

78. Pois bem. Acerca da responsabilidade tributária, o art. 135 do CTN estabelece que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, os sócios, no caso de liquidação de pessoas (inciso I c/c inciso VII do art. 134), bem como os dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

79. A jurisprudência do STJ acrescentou ainda outra hipótese de responsabilização solidária, a dissolução irregular de sociedade, conforme dispõe a Súmula STJ 435: *“presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”*. Tal hipótese é um desdobramento de infração à lei.

80. Embora o CTN estabeleça que a responsabilidade prevista no art. 135, III seja de caráter pessoal – entenda-se, exclusiva do sócio-gerente – o que desperta controvérsia, entendemos tratar-se de responsabilidade solidária¹⁴, pois se o art. 128 do CTN exige lei expressa para atribuir responsabilidade a terceiro, de igual modo a exclusão da responsabilidade do contribuinte deve estar prevista em lei. Outro ponto a reforçar esse posicionamento é a própria súmula 430¹⁵ do STJ, que ao tratar especificamente da matéria enuncia responsabilidade solidária do sócio-gerente e não responsabilidade pessoal. Por fim, a Súmula Carf nº 130, no sentido de que *“A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária”*.

81. A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado – resumidamente sócio-gerente – não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária, ou seja, exige-se um ilícito qualificado pelo art. 135, III, do CTN.

82. É necessário, portanto, a existência de nexo causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. Com efeito, o administrador, ainda que de fato, que

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito Machado. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 189. TORRES, Heleno Taveira. Responsabilidade de terceiros e desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, v. 16, 2012. p. 125,127. ROCHA, Alessandro Martins dos Santos. Responsabilidade tributária de administradores com base no artigo 135, inciso III, do código tributário nacional. Revista da Receita Federal - Estudos Tributários e Aduaneiros, Brasília, 01, n. 02, jan./Jul 2015. 168-189. No mesmo sentido o Ac. CARF 9101-002.954, de 03 de julho de 2017. FREITAS JÚNIOR, Efigênio de. Responsabilidade tributária, solidariedade e interesse comum qualificado por dolo, fraude ou simulação. In: BOSSA, Gisele Barra (Coord.). Eficiência probatória e atual jurisprudência do CARF. São Paulo: Almedina, 2020. p. 226.

¹⁵ Súmula 430: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

praticar alguma dessas condutas, com reflexo tributário, deverá figurar como sujeito passivo solidário.

83. Nesse sentido já se manifestou o STF:

O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias.

[...]

A regra matriz de responsabilidade do art. 135, III, do CTN responsabiliza aquele que esteja na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica. Daí a jurisprudência no sentido de que **apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado**, o que resguarda a personalidade entre o ilícito – má gestão ou representação **por prática de atos** com excesso de poder ou **infração à lei**, contrato social ou estatutos – e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. (Trecho do voto do RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe- 09-02-2011, p. 431, 432)

84. Na mesma linha o STJ:

[...] 4. Segundo o disposto no art. 135, III, do CTN, os sócios somente podem ser responsabilizados pelas dívidas tributárias da empresa quando **exercerem gerência** da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. Precedentes. (REsp 640.155/RJ, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/04/2007, DJ 24/05/2007, p. 311) (Grifo nosso)

[...] O quotista, sem **função de gerência** não responde por dívida contraída pela sociedade de responsabilidade limitada. Seus bens não podem ser penhorados em processo de execução fiscal movida contra a pessoa jurídica (CTN, ART. 134 - DEC. 3.708/19, ART. 2.). (REsp 27.234/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/1993, DJ 21/02/1994, p. 2126) (Grifo nosso)

[...] A prática de atos contrários à lei ou com excesso de mandato só induz a responsabilidade de quem tenha **administrado a sociedade** por quotas de responsabilidade limitada, no caso, os sócios gerentes, não se expandindo aos meros quotistas. Não sendo o tema objeto de recurso pela decisão atacada, ausente, pois, o prequestionamento, que é pressuposto específico de admissibilidade do recurso especial. Recurso especial improvido. (REsp 330.232/MG, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/04/2003, DJ 30/06/2003, p. 178).

[...]

O decreto condenatório proferido nos autos está fundado na certeza de que o agravante, **apesar de não constar como sócio-gestor no contrato constitutivo da sociedade empresária, era administrador, de fato, da empresa, responsável pelas decisões gerenciais e pela condução das atividades negociais desenvolvidas**. A contribuição verificada para a prática do delito fiscal autoriza, sim, a imputação da responsabilidade criminal, conforme previsão expressa no art. 11 da Lei n. 8.137/1990. (AgRg no Agravo em REsp 527.398/SC, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 03/04/2018, DJe 13/04/2018). (Grifo nosso)

85. Em resumo, a responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN é solidária, decorre de um ilícito qualificado e sua imputação exige os seguintes requisitos de forma cumulativa: **i)** identificação do responsável com poder de gestão que praticou o ilícito qualificado; **ii)** descrição da conduta praticada de forma a demonstrar o ilícito qualificado praticado pelo responsável; **iii)** nexa de causalidade entre a conduta praticada pelo responsável e o resultado

prejudicial ao Fisco; **iv)** documentação comprobatória dos atos praticados.

86. No caso em análise, a autoridade fiscal apontou as seguintes condutas em relação aos responsáveis solidários.

Em seu Termo de Colaboração nº 02 (fls. 541 a 550) que prestou **Nelson José de Mello**, em 02/03/2016, afirmou que desde 2012 “é diretor de relações institucionais, representando a companhia em entidades representativas do setor e interface nas áreas regulatórias, como agências, de modo que lhe incumbe o relacionamento com entes públicos; que na estrutura da empresa está subordinado à presidência executiva como diretor de relações institucionais; **que nos últimos 6 ou 7 meses se deu conta que ultrapassou limites morais e éticos nos relacionamentos institucionais, pois foi responsável por pagamento em contratos por serviços não prestados por questões políticas**, o que incomodou o depoente e o fez procurar o Ministério Público;”

Em outros trechos desse Termo de Colaboração nº 02, **Nelson Mello faz referências a contratos simulados**, conforme partes do depoimento colados abaixo:

[...]

Em declaração complementar apresentada ao Ministério Público Federal, firmado em 28/07/2017 (fls.1149 a 1150), **Nelson Mello apresentou outros contratos sem a correspondente prestação de serviços:**

[...]

Destaca-se que **todos os contratos simulados foram assinados por Nelson José de Mello e por Carlos Roberto Scorsi**, Diretor Executivo de Operações, conforme comprovam os trechos contendo a assinatura pela HYPERMARCAS, atualmente HYPERA:

[...]

No Termo de Colaboração nº 20 (fls. 990 a 991), **Flávio Calazans afirmou que os contratos foram assinados por Nelson Mello e Carlos Roberto Scorsi e que este sempre teve conhecimento da operacionalização, tendo apresentado cópias de e-mails que fazem referência a Scorsi:**

[...]

Em diligência fiscal (fls. 1290 a 1371), **o Instituto Paraná de Pesquisa também apresentou troca de e-mail com Carlos Roberto Scorsi:**

[...]

Os fatos acima demonstram que o Diretores **Nelson José de Mello** (de Relações Institucionais) e **Carlos Roberto Scorsi** (Executivo de Operações) **foram os responsáveis pela prática dos atos ilícitos, que constitui em pagamentos a terceiros, através de contratos simulados.**

Tais atos também caracterizaram **infração ao Estatuto da Companhia**, tanto que a Hypermarcas, atualmente HYPERA, após ver reveladas as informações prestadas por NELSON DE MELLO, fez publicar uma nota na imprensa comunicando Fato Relevante ao mercado, em 28 de junho de 2016 (fl. 1137). Na referida nota, a empresa reconhece que, após se submeter a uma auditoria externa, efetuou pagamentos sem a efetiva contraprestação de serviços. **Que tais dispêndios foram deliberadamente autorizados pelo ex-diretor, fato reprovado pela companhia.** Abaixo vai transcrito excerto da referida nota.

[...]

Portanto, **nos termos do artigo 135, inciso III, da Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), **também respondem pela obrigação tributária na qualidade de diretores, o sr. NELSON JOSÉ DE MELLO – CPF [...]** e o sr. **CARLOS ROBERTO SCORSI – CPF [...]**, devidamente qualificado no auto de infração:

[...]

A responsabilização de NELSON JOSÉ DE MELLO e CARLOS ROBERTO SCORSI **não exclui a responsabilidade da HYPERA, que se beneficiou dos atos praticados pelos diretores, conforme súmula CARF nº 130 [...]**.

87. Como se vê, no caso em análise, a autoridade fiscal **i)** identificou os responsáveis com poderes de gestão que praticaram o ilícito qualificado; **ii)** descreveu a conduta praticada de forma a demonstrar o ilícito qualificado praticado; **iii)** demonstrou o nexo de causalidade entre a conduta praticada pelos responsáveis (pagamento sem causa/operação referente a contrato de prestação de serviços simulados) e o resultado prejudicial ao Fisco (não recolhimento do IR-Fonte; **iv)** apresentou documentação comprobatória dos atos praticados.

88. Nestes termos deve ser mantida a responsabilidade solidárias dos responsáveis solidários Nelson José de Mello e Carlos Roberto Scorsi prevista no art. 135, III, do CTN, conforme exposto acima.

Conclusão

Ante o exposto, dou provimento parcial aos recursos voluntários apenas para reduzir a multa qualifica de 150% ao patamar de 100%.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior