



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.721449/2021-64
ACÓRDÃO	1301-008.164 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IPA INDUSTRIA DE PRODUTOS AUTOMOTIVOS RGS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017

GLOSA DE DESPESAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. PESSOAS JURÍDICAS LIGADAS A ADMINISTRADORES DE FATO.

A dedutibilidade de despesas com prestação de serviços exige comprovação hábil e idônea da efetiva realização dos serviços, não bastando a existência de contratos, notas fiscais, lançamentos contábeis ou comprovantes de pagamento, especialmente quando os valores são destinados a pessoas jurídicas vinculadas ao núcleo diretivo da atuada. Insubsistente a prova da correspondência entre os serviços alegadamente prestados, os períodos de execução e os valores efetivamente deduzidos, mantém-se a glosa.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. CONTRATO DE MÚTUO. PESSOA LIGADA. CONDIÇÕES DE FAVORECIMENTO.

Caracteriza distribuição disfarçada de lucros a operação de mútuo celebrada com pessoa ligada em condições mais vantajosas do que aquelas usualmente praticadas entre partes independentes, notadamente quando presentes ausência de autonomia negocial efetiva, obrigação de aportes continuados, prorrogação automática e sucessiva do vencimento e destinação dos recursos a empreendimento inserido no mesmo núcleo econômico.

JUROS FORMALMENTE PACTUADOS. DEVOLUÇÃO PARCIAL. IRRELEVÂNCIA PARA A DESCARACTERIZAÇÃO DO FAVORECIMENTO.

A previsão contratual de juros e a existência de devoluções parciais não afastam, por si sós, a configuração de condições favorecidas, quando o conjunto da operação revela enfraquecimento substancial da exigibilidade

do crédito e exposição financeira anormal da mutuante em benefício de pessoa ligada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO. ARTIFÍCIO DELIBERADO. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS.

Mantém-se a qualificação da multa de ofício quando o conjunto probatório revela a utilização reiterada de pessoas jurídicas ligadas, sem autonomia negocial efetiva, para viabilizar a retirada dissimulada de recursos da contribuinte e a redução artificiosa da base tributável.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO DO PERCENTUAL.

Aplica-se retroativamente a penalidade mais benéfica prevista no art. 44, § 1º, VI, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023, para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. INTERESSE JURÍDICO. PARTICIPAÇÃO DIRETA OU INDIRETA NA SITUAÇÃO CONFIGURADORA DO FATO GERADOR. CONFUSÃO PATRIMONIAL. BENEFÍCIO CONJUNTO DECORRENTE DE ILÍCITOS. CABIMENTO.

A responsabilidade solidária prevista no art. 124, inciso I, do CTN exige a demonstração de interesse comum juridicamente qualificado na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, não bastando o mero interesse econômico ou o simples proveito patrimonial decorrente das operações. Configura-se o interesse comum quando demonstrada a atuação conjunta, direta ou indireta, dos sujeitos na prática dos atos que deram causa à infração tributária, inclusive em hipóteses de confusão patrimonial, interposição de pessoas, circulação artificial de recursos, ausência de autonomia negocial entre sociedades relacionadas e benefício conjunto decorrente de sonegação, fraude ou conluio.

RESPONSABILIDADE PESSOAL. ART. 135, III, DO CTN. DIRETORES, GERENTES, ADMINISTRADORES E REPRESENTANTES. NECESSIDADE DE ATUAÇÃO PESSOAL VINCULADA À INFRAÇÃO. EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. COMPROVAÇÃO.

A responsabilização pessoal prevista no art. 135, inciso III, do CTN não decorre da mera condição de sócio administrador, integrante de grupo econômico ou beneficiário indireto das operações, exigindo a demonstração de nexo entre a conduta do terceiro e a prática de atos com

excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Comprovada a atuação pessoal do administrador, diretor ou representante na formalização e execução dos atos que viabilizaram as infrações tributárias, é cabível a manutenção de sua responsabilidade pessoal.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável.

A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas".

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Eduarda Lacerda Kanieski (Relatora), José Eduardo Dornelas Souza e Eduardo Monteiro Cardoso, que lhe deram parcial provimento para exonerar as multas isoladas por falta de pagamento de estimativas. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luís Ângelo Carneiro Baptista.

Decidiu-se, por unanimidade de votos, que o percentual da multa qualificada será **reduzido** de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea "c" do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski – Relatora

Assinado Digitalmente

Luis Angelo Carneiro Baptista – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Iágaro Jung Martins, Luís Ângelo Carneiro Baptista, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por IPA INDÚSTRIA DE PRODUTOS AUTOMOTIVOS RGS LTDA., na qualidade de sujeito passivo principal, e ALYDAR ASSESSORIA LTDA., ALESSANDRO ARCANGELI, LUCIANA MARIA CRUZ ARCANGELI, MARCELO DE OLIVEIRA TELES E ANDRÉ LUIZ GUIMARÃES, na qualidade de responsáveis tributários, contra o Acórdão nº 101-014.841, proferido pela 8ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Brasília (DRJ01), que julgou improcedente a impugnação apresentada em face de Autos de Infração lavrados para exigência de IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário 2016 e 2017.

- **DO PROCEDIMENTO FISCAL**

O procedimento fiscal teve início a partir do Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF) nº 1010200/2019/00255, instaurado com o objetivo de verificar a regularidade da apuração do IRPJ e da CSLL pela recorrente, tributada com base no lucro real.

Consta do Relatório Fiscal (e-fls. 190/305) que a ação fiscal foi desencadeada a partir de informações produzidas pelo Escritório de Pesquisa e Investigação da 10ª Região Fiscal (IPEIs nº 20160009 e nº 20180008), que apontaram indícios de esvaziamento patrimonial e de transferência sistemática de recursos da IPA para pessoas físicas e jurídicas a ela vinculadas, com potencial impacto na base de cálculo dos tributos sobre a renda.

No curso da fiscalização, a Autoridade Lançadora descreveu a estrutura societária do grupo econômico ao qual estaria vinculada a IPA, apontando que a empresa seria controlada, direta ou indiretamente, por sociedades sediadas no exterior, notadamente a Landeck S.A., com sede em Luxemburgo, bem como pela Landeck Administração e Participações Ltda., no Brasil,

destacando ainda a atuação relevante de determinadas pessoas físicas como administradores e controladores de fato das atividades empresariais - Alessandro Arcangeli, Luciana Maria Cruz Arcangeli, Marcelo de Oliveira Teles e André Luiz Guimarães.

(i) DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

A Fiscalização identificou que, entre os exercícios de 2010 a 2017, a IPA realizou pagamentos expressivos a diversas pessoas jurídicas classificadas como **prestadoras de serviços**, com destaque para Alydar Assessoria Ltda., Mercat Administração e Participações Ltda. e Adilson Cruz & Filho Assessoria e Planejamento Ltda.

Segundo consignado no Relatório Fiscal, tais empresas possuíam vínculos societários, familiares ou funcionais com os administradores e controladores da IPA, circunstância que motivou a análise da efetividade dos serviços alegadamente prestados.

No que se refere especificamente às despesas com prestação de serviços, a Autoridade Fiscal consignou que, embora a contribuinte tenha apresentado contratos, notas fiscais e comprovantes de pagamento, não foram apresentados elementos materiais aptos a demonstrar a efetiva execução dos serviços contratados.

A Fiscalização também destacou a suposta incompatibilidade entre a estrutura operacional das prestadoras de serviços — notadamente número de empregados, qualificação técnica e capacidade econômica — e os elevados valores faturados à IPA.

Em relação à Alydar Assessoria Ltda., o Relatório Fiscal apontou que a empresa era controlada por Alessandro Arcangeli e Luciana Maria Cruz Arcangeli, esta última também procuradora da controladora estrangeira da IPA, tendo a fiscalização concluído que a Alydar teria sido utilizada como veículo para remunerar, de forma indireta, serviços prestados pessoalmente pelo Sr. Alessandro Arcangeli, caracterizado como administrador e controlador de fato da IPA.

Situação semelhante foi apontada quanto à Mercat Administração e Participações Ltda., vinculada ao Sr. André Luiz Guimarães, apontado como diretor comercial de fato da IPA, bem como em relação à Adilson Cruz & Filho Assessoria e Planejamento Ltda.

Com base nesses elementos, a fiscalização glosou as despesas deduzidas pela IPA a título de serviços prestados por tais empresas, por entender não atendidos os requisitos de necessidade, usualidade e comprovação exigidos pela legislação do imposto de renda, nos termos do art. 47 da Lei nº 4.506/1964 e dos arts. 247, 249, 299 e 300 do RIR/1999.

(II) DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS (DDL)

Ainda no curso do procedimento fiscal, a autoridade lançadora analisou operações de mútuo realizadas entre a IPA e a Landeck Administração e Participações Ltda., tendo concluído que tais operações configurariam, em substância, distribuição disfarçada de lucros.

Para tanto, destacou que os empréstimos teriam sido concedidos em condições consideradas favorecidas, com sucessivas prorrogações de prazo, utilização dos recursos em benefício de empresas do grupo econômico e ausência de compatibilidade com a situação econômico-financeira da IPA, que apurava prejuízos fiscais em determinados exercícios.

Com fundamento nos arts. 464, inciso VI, e 467 do RIR/1999, os valores transferidos à Landeck Administração e Participações Ltda. foram requalificados como distribuição disfarçada de lucros, com os correspondentes reflexos na apuração do IRPJ e da CSLL.

(III) MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Em decorrência das glosas efetuadas e dos ajustes promovidos na base de cálculo dos tributos, a fiscalização apurou insuficiência de recolhimento do IRPJ devido por estimativa mensal, exigindo, além do tributo principal, multa isolada prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996. Foi igualmente aplicada multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, com fundamento no § 1º do mesmo dispositivo legal, sob o argumento de que as condutas apuradas evidenciariam dolo, fraude e simulação.

(IV) RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

(IV.I) ART. 124, INCISO I DO CTN

A Fiscalização incluiu no polo passivo, com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN, as pessoas jurídicas relacionadas abaixo, por entender caracterizado interesse comum no fato gerador, consubstanciado na participação direta nas operações que ensejaram a redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos seguintes termos:

A) ALYDAR ASSESSORIA LTDA.

A Alydar foi incluída no polo passivo por ter sido identificada como empresa interposta utilizada para o recebimento de valores expressivos a título de prestação de serviços, sem a correspondente comprovação material de sua efetiva execução.

Consta do Relatório Fiscal que a Alydar era controlada por Alessandro Arcangeli e Luciana Maria Cruz Arcangeli, possuía estrutura operacional incompatível com os valores faturados e foi utilizada como veículo para a remuneração indireta de serviços prestados pessoalmente por administrador de fato da IPA, contribuindo, assim, para a redução indevida do lucro tributável.

(IV.II) ART. 135, INCISO III DO CTN

Com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN, a Fiscalização atribuiu responsabilidade pessoal às pessoas físicas abaixo discriminadas, por entender que estas teriam praticado atos com infração à lei, no exercício da administração de fato da IPA, contribuindo diretamente para a ocorrência das infrações tributárias apuradas, conforme individualização constante do Relatório Fiscal:

A) ALESSANDRO ARCANGELI

O Sr. Alessandro Arcangeli foi apontado como administrador e controlador de fato da IPA, tendo a Fiscalização consignado que ele teria participado ativamente da estruturação e condução das operações que resultaram na dedução de despesas sem comprovação e na requalificação de mútuos como distribuição disfarçada de lucros. Consta que seria o principal beneficiário econômico das operações realizadas por intermédio das empresas Alydar e Mercat, caracterizando atuação com infração à legislação tributária.

B) LUCIANA MARIA CRUZ ARCANGELI

A Sra. Luciana Maria Cruz Arcangeli foi responsabilizada em razão de sua atuação simultânea como sócia da Alydar Assessoria Ltda. e procuradora da controladora da IPA, tendo a Fiscalização entendido que sua participação foi relevante para a operacionalização das estruturas contratuais utilizadas para a dedução das despesas glosadas. O Relatório Fiscal atribui-lhe participação consciente nas operações consideradas irregulares.

C) ANDRÉ LUIZ GUIMARÃES

O Sr. André Luiz Guimarães foi incluído no polo passivo por ter sido identificado como diretor comercial de fato da IPA, com participação direta nas decisões que envolveram a contratação e os pagamentos efetuados à Mercat Administração e Participações Ltda. A Fiscalização entendeu que sua atuação contribuiu para a prática das infrações apuradas, na medida em que se beneficiou da estrutura utilizada para a dedução de despesas consideradas indevidas.

D) MARCELO DE OLIVEIRA TELES

O Sr. Marcelo de Oliveira Teles foi incluído no polo passivo por ser administrador nomeado no contrato social da Fiscalizada, e representante legal da Landeck S/A e como administrador da Landeck Administração e Participações, além de constar em vários documentos analisados no Relatório Fiscal e naqueles trazidos pelos IPEIs nºs 20160009 e 20180008.

- DA IMPUGNAÇÃO

Inconformados, os autuados apresentaram impugnação (e-fls. 7288/7325) e documentação comprobatória (e-fls. 7326 a 7428), na qual sustentaram, em síntese, a efetiva prestação dos serviços de administração, direção e consultoria, afirmando que tais atividades eram exercidas pessoalmente pelos administradores e diretores de fato da IPA, sendo a interposição das pessoas jurídicas mera forma lícita de organização da remuneração.

Alegaram que a natureza dos serviços, de cunho intelectual e estratégico, não exigiria a produção de relatórios técnicos formais, podendo a efetividade ser demonstrada por provas indiretas e circunstanciais.

No tocante às operações de mútuo, os impugnantes afirmaram tratar-se de contratos regulares, com previsão de juros, garantias reais e retorno parcial dos valores, inexistindo liberalidade ou transferência definitiva de patrimônio que autorizasse a caracterização de distribuição disfarçada de lucros.

Sustentaram, ainda, a impossibilidade de exigência concomitante de multa isolada e multa de ofício, a inaplicabilidade da multa qualificada por ausência de dolo, bem como a impropriedade da responsabilização pessoal, por inexistir individualização de condutas com excesso de poderes ou infração à lei.

- Do Acórdão da DRJ

A 8ª Turma da DRJ01 julgou improcedente a Impugnação, nos termos do Acórdão nº 101-014.841, que recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017.

DESPESAS INCOMPROVADAS - Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É requisito essencial para a sua dedutibilidade a comprovação da efetiva prestação do serviço, com documentação hábil e idônea.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito que dolosamente tentou reduzir seus tributos.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PADRÃO. CONCOMITÂNCIA.

À autoridade administrativa não é dada opção de não aplicar as leis vigentes. Ademais, as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a

obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Não há coincidência de motivação entre as penalidades, sendo distintas tanto as suas causas, quanto os seus fundamentos legais.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, CTN. INTERESSE COMUM. ATO VINCULADO AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. ATO ILÍCITO. EVASÃO E SIMULAÇÃO FISCAL.

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A responsabilidade tributária inserta no art. 135, III do CTN requer provas indispensáveis à comprovação dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Nos termos do que se extrai da decisão de piso, a DRJ adotou como premissa central o entendimento de que incumbia à contribuinte o ônus de comprovar, de forma material e objetiva, a efetiva prestação dos serviços contratados. Nesse sentido, consignou que a apresentação de contratos, notas fiscais e comprovantes de pagamento não seria suficiente para afastar a glosa, na ausência de elementos concretos que evidenciassem a execução dos serviços, tais como relatórios, pareceres, estudos técnicos ou outros registros que permitissem verificar a materialidade das atividades alegadas.

O colegiado destacou, ainda, que os vínculos societários, familiares e funcionais existentes entre a IPA, as empresas prestadoras de serviços e as pessoas físicas envolvidas reforçariam a conclusão de que tais pessoas jurídicas teriam sido utilizadas como instrumentos para a remuneração indireta de administradores e diretores de fato, sem lastro em serviços comprovadamente prestados, caracterizando, segundo a DRJ, retirada dissimulada de recursos da pessoa jurídica.

No tocante às operações de mútuo, a DRJ entendeu que, embora formalmente estruturadas com contratos de empréstimo, as operações careceriam de substância econômica, tendo em vista as sucessivas prorrogações de prazo, a destinação dos recursos a empresas do mesmo grupo econômico e a situação de prejuízo fiscal da mutuante. A partir desse conjunto de

circunstâncias, o colegiado concluiu que os mútuos não atenderiam a uma finalidade comercial legítima, devendo ser requalificados como distribuição disfarçada de lucros, nos termos da legislação de regência.

Quanto às penalidades, a DRJ assentou que o conjunto fático-probatório evidenciaria conduta dolosa, consubstanciada na utilização reiterada de pessoas jurídicas interpostas e na adoção de estruturas contratuais consideradas artificiais, circunstâncias que, a seu ver, justificariam a aplicação da multa de ofício qualificada.

Entendeu, ainda, que a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais possuiria fundamento autônomo em relação à multa de ofício, reputando legítima a exigência concomitante.

Por fim, manteve a responsabilização tributária das pessoas físicas e jurídicas corresponsáveis, por considerar demonstrada sua participação nas operações que deram causa às infrações apuradas.

- DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Contra o Acórdão nº 101-014.841 foi interposto o presente Recurso Voluntário, no qual os Recorrentes delimitam expressamente as matérias devolvidas à apreciação da instância superior, estruturando suas razões recursais nos seguintes tópicos:

(i) GLOSA DAS DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Os recorrentes sustentam que a acusação feita pela Autoridade Fiscal não versa sobre a ausência de comprovação da efetiva prestação de serviços, mas, quando muito, na forma de organização empresarial relativa à remuneração de administradores e diretores de fato da IPA por intermédio de pessoas jurídicas.

Alegam que a própria Fiscalização reconheceu a atuação efetiva dos Srs. Alessandro Arcangeli, Luciana Maria Cruz Arcangeli e André Luiz Guimarães na administração e diretoria da empresa autuada, de modo que os valores pagos às empresas Alydar, Mercat e Adilson Cruz & Filho corresponderiam à remuneração por serviços efetivamente prestados.

Argumentam que, por se tratar de serviços de natureza intelectual, estratégica e gerencial, a comprovação da efetividade não se submete à produção de relatórios técnicos formais, sendo admissível a utilização de provas indiretas e circunstanciais.

(II) DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS – OPERAÇÕES DE MÚTUO

No que se refere à requalificação dos contratos de mútuo celebrados com a Landeck Administração e Participações Ltda., os recorrentes afirmam que as operações possuem natureza jurídica regular, com previsão de juros, garantias reais e retorno parcial dos valores no período fiscalizado. Sustentam que não houve liberalidade, perdão de dívida ou transferência definitiva de patrimônio, razão pela qual não se configurariam os pressupostos legais da distribuição disfarçada de lucros. Alegam, ainda, que a destinação dos recursos a empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza, por si só, a substância econômica das operações.

(III) MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS

Os recorrentes impugnam a exigência da multa isolada prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, defendendo a impossibilidade de sua cobrança concomitante com a multa de ofício aplicada sobre o lançamento de ofício do tributo apurado ao final do período. Sustentam que a penalidade estaria absorvida pela multa principal, à luz do princípio da consunção, invocando precedentes do CARF e a Súmula nº 105.

(IV) MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Quanto à multa de ofício qualificada, os recorrentes afirmam não estar configurado o elemento subjetivo exigido para sua aplicação. Alegam que todas as operações foram devidamente contabilizadas e declaradas, inexistindo ocultação de fatos ou simulação dolosa. Aduzem, ainda, que as mesmas estruturas contratuais já teriam sido objeto de fiscalizações anteriores sem lavratura de autos de infração, circunstância que afastaria a caracterização de dolo, fraude ou sonegação.

(V) INAPLICABILIDADE DOS ARTS. 124 E 135 DO CTN

Os recorrentes contestam a inclusão das pessoas físicas e jurídicas no polo passivo, sustentando que não restou demonstrado interesse jurídico comum apto a ensejar a responsabilidade solidária prevista no art. 124, inciso I, do CTN, tampouco a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei que autorizassem a responsabilização pessoal com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN. Alegam ausência de individualização de condutas e de nexos causal entre os atos atribuídos e os créditos tributários exigidos.

(VI) PEDIDO SUBSIDIÁRIO – *BIS IN IDEM*

Por fim, os recorrentes requerem, de forma subsidiária, que, na hipótese de manutenção das glosas, sejam excluídos dos lançamentos os valores que já tenham sido tributados nas pessoas jurídicas prestadoras de serviços, a fim de evitar a ocorrência de dupla tributação sobre a mesma materialidade econômica.

É o relatório

VOTO VENCIDO

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**, Relatora

1 DA ADMISSIBILIDADE

O Contribuinte foi intimado do v. Acórdão em 15/12/2021 (e-fls. 7563), enquanto os responsáveis solidários foram cientificados nas seguintes datas: Alydar Assessoria Ltda., em 15/12/2021 (e-fls. 7565); Marcelo de Oliveira Teles, em 20/12/2021 (e-fls. 7570); Alessandro Arcangelli, Luciana Maria Cruz Arcangelli e André Luiz Guimarães, em 22/12/2021 (e-fls. 7567, 7568 e 7569).

O Recurso Voluntário foi interposto de forma conjunta pelo Contribuinte e Responsáveis Solidários, em 14/01/2022 (e-fls. 7571), dentro, portanto, do prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Outrossim, o recurso foi interposto por advogados regularmente habilitados nos autos, conforme procurações acostadas às e-fls. 7326/7341.

Portanto, o Recurso Voluntário é tempestivo, e preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

2 DO MÉRITO

O exame do mérito exige, de início, a adequada reconstrução da moldura fática em que se insere o lançamento.

O lançamento em exame foi precedido de investigação fiscal ampla e progressiva, desenvolvida inicialmente nas Informações de Pesquisa e Investigação nº RS20160009 (Arquivo Não-Paginável – e-fls. 7269 e 7270), a qual foi aprofundada na Informação de Pesquisa e Investigação nº RS20180008 (Arquivo Não-Paginável – e-fls. 7271, 7280 e 7281).

A investigação formalizada nos relatórios IPEI mencionados acima foi posteriormente incorporada no Relatório Fiscal (e-fls. 190/305), lavrado no procedimento instaurado para apuração do IRPJ e da CSLL da Recorrente, relativamente aos anos-calendário de 2016 e 2017.

Desde a fase investigativa inicial, a Receita Federal identificou indícios de que a Recorrente, embora mantivesse atividade industrial formalmente regular, vinha sendo utilizada como fonte geradora de caixa para o atendimento de interesses patrimoniais alheios à sua atividade operacional, por intermédio de pagamentos formalizados como prestação de serviços, adiantamentos e operações com partes relacionadas.

No IPEI nº RS20160009, já se delineava a hipótese de que a Recorrente, devedora contumaz da Fazenda Nacional, estaria sendo dolosamente esvaziada em benefício de pessoas diretamente vinculadas ao seu núcleo de comando, em especial ALESSANDRO ARCANGELI e ANDRÉ LUIZ GUIMARÃES, mediante expressivos repasses a pessoas jurídicas ligadas ao mesmo ambiente societário, familiar e funcional.

Naquele momento, a investigação havia identificado o direcionamento de montantes expressivos para sociedades como ALYDAR ASSESSORIA LTDA., MERCAT ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA. e ADILSON CRUZ & FILHO ASSESSORIA E PLANEJAMENTO LTDA., além de ter mapeado a estrutura societária do grupo, com destaque para a Landeck S.A., sediada em Luxemburgo, e para a Landeck Administração e Participações Ltda., no Brasil.

A apuração também indicava opacidade na titularidade e no comando efetivo da estrutura, com uso de sociedades no exterior e participação relevante de pessoas como LUCIANA MARIA CRUZ ARCANGELI e MARCELO DE OLIVEIRA TELES na representação e instrumentalização formal dos negócios.

As principais conclusões da investigação realizada sobre a Recorrente constam do item 3 do IPEI nº RS20180008 e podem ser assim resumidas:

- (i) o Grupo Landeck, do qual participariam IPA RGS, Nearco e outras sociedades, seria controlado de fato por Alessandro Arcangeli e André Luiz Guimarães;
- (ii) Alessandro Arcangeli teria utilizado a Alydar para subtrair recursos da IPA por meio de serviços simulados e adiantamentos;
- (iii) parcela relevante dos recursos que não teria sido consumida diretamente por Alessandro e Luciana teria sido destinada à Ampar Agropecuária;
- (iv) outra rota de esvaziamento patrimonial teria ocorrido por meio de empréstimos à holding Landeck Administração e Participações Ltda., posteriormente direcionados à Nearco; e
- (v) André Luiz Guimarães teria sido beneficiado por vultosos recursos desviados por intermédio da Mercat, também mediante contrato de prestação de serviços reputado simulado.

Entre os elementos documentais destacados pelo IPEI nº RS20180008, sobressaem, em primeiro lugar, aqueles localizados no escritório Cruz, Cavalcanti e Advogados Associados, os

quais revelam elevado grau de centralização de documentos, senhas, instrumentos financeiros e planilhas de controle relativos a diversas pessoas e sociedades formalmente distintas.

O relatório registra, por exemplo, a apreensão de talões de cheques, inclusive com cheques assinados, de MERCAT, IPA RGS, ALYDAR, NEARCO, AMPAR AGROPECUÁRIA e de pessoas físicas do mesmo círculo, bem como a localização, no mesmo ambiente, de tokens bancários vinculados à Unitécnica, Alydar, LMCA, Mercat e a pessoas físicas.

Também foram encontradas planilhas intituladas “Resumo Vencidos”, “Orçamento 2014 – Luciana Arcangeli”, “Resumo 2014” e outras sequências de orçamentos que reuniam, em uma mesma lógica de controle financeiro, Luciana, Alessandro, Alydar, Nearco, IPA, Marleine e Ampar, inclusive com menção a despesas pessoais, despesas relativas ao imóvel da Rua Sanharó e despesas ligadas a Arandu, onde se localizaria o haras associado aos interesses patrimoniais do grupo.

Tais elementos não apenas corroboram a vinculação entre essas sociedades, como também evidenciam, em termos práticos, a existência de gestão unificada de disponibilidades e interesses patrimoniais, incompatível com a alegada autonomia negocial das empresas contratadas pela IPA.

O IPEI nº RS20180008 também recolheu documentos que reforçam a conclusão de que Alessandro Arcangeli figurava como efetivo controlador da estrutura estrangeira por trás da Landeck, apesar da interposição formal de sociedades no exterior.

Nesse ponto, o relatório menciona minuta de procuração (“*Power of Attorney*”) da sociedade panamenha La Esmeralda Management Group Corp, documentos de “*ultimate beneficial ownership*”, declarações assinadas por Alessandro Arcangeli afirmando-se *beneficial owner* da Landeck S.A. Holding e da Prospector Holding S.A., ambas em Luxemburgo, bem como correspondências destinadas à advogada luxemburguesa Maria Dennewald encaminhando justamente tais declarações.

Soma-se a isso a existência de correspondência eletrônica revelando preocupação explícita com a exposição do nome de Alessandro Arcangeli em registros públicos ou privados de

Luxemburgo, o que, para a investigação, demonstraria que a arquitetura societária fora desenhada para ocultar seu controle sobre a IPA RGS.

No tocante, especificamente, à ligação entre a IPA e as pessoas jurídicas utilizadas para o alegado esvaziamento patrimonial, o IPEI nº RS20180008 traz elementos particularmente relevantes. O relatório apreendeu documentos que tratam a Alydar, a IPA, a Nearco e outras empresas como partes integrantes de um mesmo universo decisório e financeiro.

Há, por exemplo, anotação manuscrita interpretada pela investigação como sugestão de aditamento contratual para justificar adiantamentos da IPA à Alydar; planilhas denominadas “REALIZADO 2013 – VIA ALYDAR”, “REALIZADO 2013 – VIA NEARCO”, “ENTRADAS VIA IPA” e “ENTRADAS VIA IPA – OUTROS”, nas quais a Receita identificou conexão direta entre pagamentos originados na IPA, repasses à Alydar e à Nearco, aluguel da casa da Rua Sanharó e despesas pessoais de Alessandro Arcangeli, Luciana Arcangeli e membros da família; bem como minuta de contrato de parceria agropecuária entre Ampar Agropecuária e Alydar, atribuindo à Alydar a administração de rebanho, máquinas e implementos agrícolas.

Tais documentos são relevantes porque deslocam a análise da esfera abstrata para a esfera concreta: a sociedade contratada como suposta prestadora de serviços aparece, simultaneamente, envolvida na gestão de ativos rurais, despesas familiares e fluxos financeiros internos do grupo, o que enfraquece de modo significativo a tese de contratação autônoma e onerosa em condições de mercado.

O relatório de investigação também colheu evidências da atuação de Marcelo de Oliveira Teles e André Luiz Guimarães como integrantes do núcleo de direção do grupo.

Consta do IPEI e-mail de Marcelo Teles a Alessandro Arcangeli, submetendo proposta de nova forma de recebimento de seus honorários, o que, segundo a investigação, evidenciaria sua subordinação ao comando de Alessandro. Há, igualmente, e-mails sobre confissão de dívida da IPA, reorganizações societárias, temas da Unitécnica e reunião de diretoria, todos revelando que Alessandro Arcangeli, André Luiz Guimarães e Marcelo Teles participavam conjuntamente do processo decisório de sociedades que, em tese, teriam titularidades distintas.

Outro aspecto particularmente relevante do IPEI nº RS20180008 é a demonstração de que a mistura patrimonial transcenderia a esfera da IPA e alcançaria bens, despesas e negócios pessoais ou familiares.

O relatório menciona, entre outros documentos, a cessão de consórcio da IPA RGS à Ampar Agropecuária Ltda., sem a correspondente contabilização da transferência, tendo a IPA absorvido posteriormente a baixa como perda; fatura de cartão de crédito de Marleine Guimarães, mãe de Alessandro Arcangeli, com despesas elevadas e cartões adicionais vinculados a Alessandro, Luciana e Gianluca Arcangeli; planilhas de orçamento geral de 2016 relacionando Alessandro, Alydar, Nearco e Luciana; além de e-mails e minutas envolvendo a Fazenda Ampar.

Esses dados, embora não constituam, isoladamente, a infração de despesa indedutível ora examinada, reforçaram a compreensão sistêmica do caso: os recursos extraídos da IPA, segundo a investigação, não se esgotariam em fluxos empresariais internos, mas alcançariam interesses privados e familiares do grupo controlador.

Em paralelo a esse aprofundamento investigativo, o Relatório Fiscal do procedimento de fiscalização instaurado em face da IPA requisitou expressamente documentos comprobatórios da efetiva prestação de serviços pelas empresas Alydar Assessoria Ltda. e Adilson Cruz & Filho Assessoria e Planejamento Ltda., além de informações sobre contratos de mútuo com partes relacionadas e documentos relativos à composição societária da atuada.

A partir das respostas apresentadas e do cotejo com a prova reunida na investigação, a fiscalização concluiu que a documentação produzida era suficiente para demonstrar a formalização dos pagamentos, mas insuficiente para comprovar a causa econômica real das saídas de numerário e a efetiva autonomia das sociedades contratadas.

Ao contrário, o que emergiu da instrução foi um quadro de superposição subjetiva entre contratante e contratadas, presença de administradores e controladores de fato da própria atuada na estrutura das pretensas prestadoras, ausência de lastro material idôneo para os serviços faturados e incompatibilidade entre a estrutura operacional das empresas beneficiárias e os valores a elas repassados.

2.1 DA GLOSA DE DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PESSOAS JURÍDICAS CONSTITUÍDAS POR GERENTES, DIRETORES, ADMINISTRADORES DE FATO DA AUTUADA.

A primeira controvérsia devolvida a esta instância diz respeito à higidez do lançamento, no ponto em que promoveu a glosa de despesas sob o fundamento de ausência de comprovação da efetiva prestação de serviços por Alydar Assessoria Ltda., Adilson Cruz & Filho Assessoria e Planejamento Ltda., Mercat Administração e Participações Ltda. e Unitécnica – Gerenciamentos e Projetos Ltda.

A Autoridade Fiscal assentou a glosa em três premissas centrais:

- (i) a prova produzida pela Contribuinte não demonstrou, de forma hábil e idônea, a efetiva prestação dos serviços alegadamente executados por Alydar Assessoria Ltda. e Adilson Cruz & Filho Assessoria e Planejamento Ltda., limitando-se, em grande parte, a elementos formais, desacompanhados de lastro material suficiente;
- (ii) foram constatadas divergências entre os valores registrados nas ECDs da fiscalizada como despesas com serviços e os comprovantes bancários efetivamente apresentados, bem como inconsistências entre os registros contábeis da IPA e aqueles mantidos pelas próprias prestadoras; e
- (iii) os elementos colhidos no procedimento fiscal evidenciariam vinculação relevante entre a Autuada e as sociedades contratadas, inclusive com atuação de pessoas físicas ligadas ao núcleo diretivo da IPA na execução dos serviços faturados por essas pessoas jurídicas.

A glosa teve por base os valores registrados a débito da conta contábil 3501011001 das ECDs da fiscalizada, referentes aos anos-calendário de 2016 e 2017.

A Recorrente, por sua vez, procura infirmar o lançamento afirmando, em síntese, que:

- (i) os pagamentos efetuados à Alydar e à Mercat tinham por finalidade remunerar, respectivamente, a atuação de Alessandro Arcangeli e André

- Luiz Guimarães, cuja participação efetiva na gestão e na área comercial da IPA teria sido reconhecida pela própria fiscalização;
- (ii) a remuneração de sócios, diretores ou administradores seria, em tese, dedutível, à luz do art. 47 da Lei nº 4.506/1964, e a circunstância de tais remunerações terem sido pagas por intermédio de pessoas jurídicas não lhes retiraria essa natureza;
 - (iii) o descasamento entre os valores efetivamente pagos e os valores apropriados como despesa decorreria da baixa de adiantamentos efetuados em exercícios anteriores e da observância do regime de competência;
 - (iv) no tocante à Alydar, o percentual de 5% sobre o faturamento líquido seria compatível com o aditivo contratual de 2011;
 - (v) quanto à Mercat, André Luiz Guimarães teria atuado como diretor comercial da IPA, sendo remunerado por intermédio da empresa por ele controlada;
 - (vi) em relação à Adilson Cruz & Filho, a contratação teria por objeto serviços de organização, métodos e assessoria documental; e
 - (vii) o Acórdão nº 1103-000.729 ampararia a tese de dedutibilidade de pagamentos feitos a pessoas jurídicas vinculadas a administradores, desde que haja prova indireta da prestação dos serviços.

O Acórdão da DRJ (e-fls. 7509/7539), ao manter integralmente a glosa, partiu da premissa de que não basta comprovar que a despesa foi assumida e que houve desembolso, sendo indispensável a demonstração da efetiva prestação do serviço mediante documentação hábil e idônea. Nesse sentido, a 8ª Turma da DRJ01 assentou que:

- (i) quanto à Alydar, não foram apresentados comprovantes de pagamento referentes ao ano-calendário de 2016;
- (ii) em 2017, os valores lançados na ECD da IPA como despesas com Alydar, no montante de R\$ 20.799.160,59, divergiam substancialmente do total dos comprovantes apresentados, que somavam R\$ 12.372.850,00;
- (iii) não havia coincidência entre datas e valores dos registros contábeis e aqueles constantes dos comprovantes bancários;

- (iv) os pagamentos efetivamente realizados não observavam a forma prevista contratualmente;
- (v) os documentos apresentados como exemplos de serviços realizados, a exemplo de “Alinhamento Orçamento” e “Estratégia VW”, não continham elementos aptos a demonstrar, de forma material, a execução dos serviços faturados;
- (vi) quanto à Adilson Cruz & Filho, foi apresentado apenas um comprovante de pagamento referente a 2016, no valor de R\$ 41.059,38, diante de despesa anual escriturada de R\$ 2.275.000,00, e, em 2017, a ECD registrava R\$ 2.100.000,00, enquanto os comprovantes totalizavam R\$ 1.888.371,48;
- (vii) quanto à Mercat/Unitécnica, não foi apresentado elemento apto a comprovar materialmente a prestação dos serviços; e
- (viii) a própria defesa afirmou que os pagamentos à Alydar se destinavam à remuneração dos serviços do Sr. Alessandro Arcangeli e que os pagamentos à Mercat correspondiam à remuneração do Sr. André Luiz Guimarães por intermédio de empresa por ele controlada.

A decisão recorrida deve ser mantida.

Nos termos do art. 47 da Lei nº 4.506/1964, são operacionais as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, *verbis*:

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

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

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

(...)

A dedutibilidade, contudo, não decorre apenas da natureza abstratamente necessária da despesa, exigindo-se a comprovação de sua efetividade e vinculação concreta à atividade empresarial.

O § 5º do art. 47 da Lei nº 4.506/1964 dispõe que pagamentos efetuados a titular, sócio, dirigente ou parente poderão ser impugnados pela administração fazendária do imposto, caso o Contribuinte não comprove a efetiva prestação dos serviços ou a efetividade da operação, *verbis*:

Art. 47. (...)

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

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

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

A norma invocada pela Recorrente, portanto, não afasta o ônus probatório que lhe incumbia. Ao contrário, reforça a exigência de demonstração da efetiva prestação, especialmente em hipóteses de pagamento a pessoas vinculadas.

No Termo de Início do Procedimento Fiscal (e-fls. 306/309), a Autoridade Fiscal intimou a Contribuinte a apresentar documentação hábil e idônea apta a comprovar a efetiva prestação dos serviços por Alydar e Adilson Cruz & Filho, bem como a efetiva transferência dos valores pagos, além dos contratos de mútuo, da forma de disponibilização dos recursos e da prova do pagamento do capital pelos atuais sócios.

Em resposta inicial (e-fls. 314/315), a Recorrente apresentou descrição geral e genérica dos serviços.

Quanto à Alydar, informou que a empresa fora contratada para assessorar estudos, planejamentos e projeção de máquinas e equipamentos, tendo sua atuação sido posteriormente ampliada para a busca de novos contratos, projetos e renegociações, com referência à GM do Brasil, Siemens/VDO/Continental, aquisição de ativos, rescisão contratual com a Continental, entendimentos com GMB e Volkswagen, captação de recursos e melhora de resultados operacionais.

Quanto à Adilson Cruz & Filho, descreveu serviços de organização e métodos, renovação de certidões e licenças, agrupamento de documentos e apoio a interessados em investir na IPA (Resposta ao Termo de Início, e-fls. 314/316).

Esses esclarecimentos, contudo, não individualizaram, por exercício, projeto, contrato, cliente ou resultado, quais serviços teriam sido efetivamente prestados, em que período, por quem e em correlação com quais valores lançados.

A documentação produzida nessa fase descreveu, em termos gerais, o objeto contratual alegado, mas não demonstrou, porém, a despesa deduzida nos exatos termos em que foi escriturada.

A apuração foi aprofundada em razão da existência de valores expressivos em contas de adiantamentos a fornecedores. No balancete consolidado de janeiro de 2016, constam saldos para Alydar, no valor de R\$ 6.099.320,43, para Adilson Cruz & Filho, no valor de R\$ 372.225,00, para Mercat, no valor de R\$ 3.656.793,82, e para Unitécnica, no valor de R\$ 2.061.839,07, todos registrados no ativo da IPA (Balancete Consolidado, e-fls. 1213/1241).

Esses lançamentos motivaram o Termo de Intimação Fiscal nº 4 (e-fls. 631/633), por meio do qual a Autoridade Fiscal exigiu esclarecimentos específicos quanto à forma de quantificação dos valores e à natureza dos chamados adiantamentos.

Na resposta a essa intimação (e-fls.640/643), a Recorrente afirmou, quanto à Alydar:

- (i) que os serviços, *“pelo seu caráter comercial”*, eram realizados essencialmente por contatos pessoais, reuniões e telefonemas, *“regra geral, não materializados em documentos”*;
- (ii) que a remuneração corresponderia à comissão de 5% sobre o faturamento dos projetos e clientes atendidos e geridos pela contratada, sendo os pagamentos realizados *“à medida da disponibilidade de caixa da empresa”*, com controle do total devido;

- (iii) quanto aos adiantamentos, afirmou que se referiam aos mesmos contratos já apresentados e que os pagamentos eram feitos segundo a capacidade de caixa da IPA.

Em relação à Adilson Cruz & Filho, declarou que:

- (i) os serviços eram prestados por contatos pessoais e pelo comparecimento mensal e frequente da sócia Luciana ao escritório da IPA;
- (ii) a remuneração correspondia a preço fixo mensal estimado por horas; e que
- (iii) os pagamentos também eram realizados conforme o fluxo de caixa da empresa (Resposta ao TIF nº 4, e-fls. 641/642).

Quanto à Mercat e à Unitécnica, sustentou que os adiantamentos correspondiam a remunerações devidas por força dos contratos, mencionando plano de negócios, *joint venture* com a Yapp, projeto CMP e assessoria técnica.

Tais esclarecimentos, todavia, não afastam a glosa, na medida que não comprovam, de forma suficiente, a efetiva prestação dos serviços pelas pessoas jurídicas contratadas, nos termos contratados e nos montantes apropriados contabilmente.

A Recorrente sustenta que a própria fiscalização teria reconhecido a atuação de Alessandro Arcangeli, Luciana Maria Cruz Arcangeli e André Luiz Guimarães no âmbito da IPA.

Esse argumento, contudo, não resolve a controvérsia. O ponto controvertido não é saber se tais pessoas físicas atuavam, de algum modo, em benefício ou na esfera de interesses da Recorrente. O ponto juridicamente relevante é outro: saber se houve comprovação hábil e idônea de que as pessoas jurídicas contratadas prestaram os serviços faturados, nos períodos indicados e em correspondência com os valores efetivamente deduzidos.

A invocação do Acórdão nº 1103-000.729 também não altera essa conclusão. Tal precedente, conforme reproduzido no Recurso Voluntário (e-fls. 7579/7581), parte da existência de prestação de serviços comprovada nos autos então examinados. Cite-se, por oportuno, a ementa e trechos do referido julgado:

“Ementa: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

GLOSAS DE DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS TOMADOS – PESSOAS JURÍDICAS “CONTRATADAS” Do teor das correspondências e da documentação nos autos, as prestações de serviços à contribuinte são indiscutíveis, matéria cuja prova, em regra, é indireta, por se tratar de bens imateriais. Sob a aparência de pessoas jurídicas contratadas, a efetiva contratada e prestadora dos serviços era a pessoa natural, colaboradora de elevada hierarquia da recorrente. Noutra contratação, a pessoa natural, a efetiva contratada e prestadora dos serviços, era diretora estatutária da contribuinte, comparecendo como ilusão de ótica a pessoa jurídica como a contratada e prestadora dos serviços. Como, porém, as prestações de serviços foram comprovadas, ademais do que a remuneração de administradores não possui mais mensalidade nem limite para dedução, e o motivo das glosas é a incomprovação da efetividade das prestações dos serviços, resultam derruídas as glosas das despesas.

(...)

VOTO

(...)

O conjunto desses dados de fato constantes nos autos indica que o sr. Ernesto Jorge Alvarez era o real contratado e prestador de serviços à recorrente. É como vejo.

Nesse passo, concordo com o entendimento do órgão julgador de origem de que não era a Vianello & Alvarez e, posteriormente, a Major, quem prestava os serviços à recorrente. Sob a aparência da pessoa jurídica contratada, evitou-se tributar a pessoa natural, para quem a carga tributária seria muito mais onerosa do que a incidente em relação à pessoa jurídica (assumindo-se a incidência do adicional de alíquota de IR e se arredondando para cima, uma carga tributária de 14,53% contra quase 27,5% na pessoa física – sem cogitar ainda da contribuição previdenciária).

Parece, inclusive, que o sr. Ernesto Jorge Alvarez prestava serviços como dirigente ou como colaborador de elevada hierarquia da recorrente.

Em que pese a recorrente se referir ao direito de organização de atividades, mediante sociedade, como constitucionalmente garantido pelos arts. 5º, II e XVII, ela não se insurge categoricamente quanto à qualidade de dirigente do sr. Ernesto Jorge Alvarez (fls. 1982 a 1984).

Dúvida não há quanto a esse direito de organização de atividades, mediante sociedade, para prestação de serviços, inclusive personalíssimos, e pessoalmente, através de seu

sócio. A questão é se efetivamente se põe, no caso concreto, a pessoa jurídica como contratada e prestadora dos serviços, ou se realmente é a pessoa do sócio a contratada e prestadora dos serviços.

De toda forma, é inegável que houve a prestação de serviços à recorrente, correspondente às despesas incorridas e escrituradas pela recorrente como prestados pela Vianello & Alvarez e pela Major, ainda que se tenha como prestados pelo sócio delas “em si”.

(...)”

(grifamos)

Ainda que se admita a existência, nos autos, de e-mails, correspondências e outros documentos indicativos de atuação concreta de Alessandro Arcangeli, Luciana Maria Cruz Arcangeli e André Luiz Guimarães em diversas frentes da Recorrente, isso não basta para atrair a solução adotada no Acórdão nº 1103-00.729.

Naquele precedente, o colegiado reputou superada a glosa por entender que a documentação constante dos autos demonstrava a própria correspondência entre os serviços prestados e as despesas escrituradas, inclusive com coincidência entre notas fiscais, documentos produzidos e valores glosados.

No presente caso, diversamente, os elementos invocados pela defesa demonstram, quando muito, a atuação pessoal de determinadas pessoas físicas no âmbito do grupo, mas não demonstram, contudo, de forma hábil e idônea, a efetiva prestação dos serviços pelas pessoas jurídicas, nos exatos montantes apropriados contabilmente, tampouco estabelecem correlação objetiva entre os serviços alegadamente prestados, os períodos de execução, os contratos juntados e os valores efetivamente deduzidos.

A controvérsia, portanto, não se resolve pela mera aceitação abstrata da prova indireta em matéria de serviços imateriais. Mesmo quando se admite prova não documental exauriente ou não vinculada a forma legal específica, permanece indispensável que o conjunto probatório permita reconstruir, com segurança mínima, a ocorrência da despesa, a efetividade do serviço, a identificação de seu prestador, o período de execução e a correspondência entre a

prestação e o valor deduzido. É precisamente essa correlação que não se mostra comprovada nos presentes autos.

Também não procede a tentativa de reduzir o debate à alegação de que houve contratação formal, escrituração contábil e circulação financeira. Como bem evidencia a disciplina do art. 47 da Lei nº 4.506/1964, especialmente em seu § 5º, a dedutibilidade não se satisfaz com a aparência formal do negócio, mas reclama prova da prestação efetiva dos serviços ou da efetividade da operação.

Em situações envolvendo partes ligadas, esse escrutínio probatório é ainda mais justificado, justamente porque a proximidade subjetiva fragiliza a força demonstrativa de documentos produzidos no âmbito do próprio círculo de interesses dos contratantes.

Por essas razões, deve ser mantida a glosa das despesas, razão pela qual, neste ponto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

2.2 REQUALIFICAÇÃO. CONTRATO DE MÚTUO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS (DDL)

Neste ponto, a controvérsia consiste em definir se os valores transferidos pela IPA à Landeck Administração e Participações Ltda., no âmbito de contratos formalmente estruturados como operações de mútuo, devem ser requalificados como distribuição disfarçada de lucros (DDL), nos termos dos arts. 464, inciso VI, e 467 do RIR/1999.

A Autoridade Fiscal requalificou como distribuição disfarçada de lucros (DDL) os valores transferidos pela IPA à Landeck Administração e Participações Ltda., no âmbito de contratos formalmente estruturados como operações de mútuo (e-fls. 572/575 e 576/577), com fundamento nos arts. 464, inciso VI, e 467 do RIR/1999:

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

(...)

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

(...)

Art. 467. Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 62, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, incisos VII e VIII):

(...)

V - no caso do inciso VI do art. 464, as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis.

A partir desse enquadramento, o lançamento foi estruturado em quatro premissas principais:

- (i) a primeira foi a de que a mutuária, Landeck Administração e Participações Ltda., era pessoa jurídica ligada à fiscalizada, integrando o seu quadro societário desde 09/04/1998;
- (ii) a segunda consistiu na constatação de que o contrato de mútuo e o respectivo aditamento foram firmados pela mesma pessoa em nome da mutuante e da mutuária, circunstância considerada relevante para a caracterização da ausência de independência negocial;
- (iii) a terceira decorreu das cláusulas contratuais, especialmente da previsão de disponibilização contínua de recursos à mutuária e da possibilidade de prorrogação automática e indefinida do prazo de pagamento em caso de inadimplência;
- (iv) a quarta residiu na destinação econômica dos recursos, vinculada à aquisição e manutenção de imóvel relacionado à estrutura patrimonial do grupo, sem demonstração de condições equivalentes às que prevaleceriam entre partes independentes.

Com base nessas premissas, a Autoridade Fiscal considerou como distribuição disfarçada de lucros os valores constantes da diferença entre débitos e créditos na conta contábil 1201010001, apurando, em 31/12/2016, o montante de R\$ 2.765.483,16 e, em 31/12/2017, o montante de R\$ 1.764.125,59.

Para fins de lançamento, foram descontados os juros ativos registrados na mesma conta, resultando nos valores lançados de R\$ 1.456.726,96 em 2016 e R\$ 77.656,73 em 2017.

A Recorrente procura infirmar esse enquadramento afirmando, em síntese, que:

- (i) houve efetivo contrato de mútuo, com devolução parcial dos valores no período fiscalizado, o que confirmaria a natureza transitória da operação;
- (ii) os recursos mutuados teriam sido aplicados em investimento imobiliário realizado pela NEARCO, permanecendo o imóvel registrado em seu ativo;
- (iii) o imóvel constituiria garantia suficiente da devolução dos valores emprestados pela IPA;
- (iv) a operação não teria implicado transferência definitiva de patrimônio ao Sr. Alessandro Arcangeli, à Landeck ou à Alydar;
- (v) o próprio fato de o mútuo prever juros afastaria a caracterização de favorecimento;
- (vi) o eventual favorecimento, se existente, teria ocorrido em benefício da própria IPA, que passou a dispor de ativo patrimonial apto a garantir seus passivos.

O Acórdão da DRJ manteve a requalificação, com base nas seguintes premissas:

“(…)

Da análise do contrato de mútuo apresentado, em paralelo com a análise da certidão da matrícula nº 63693, verifica-se que o imóvel citado pelo contrato de mútuo é o mesmo imóvel constante dessa matrícula, adquirido pela **NEARCO** e onde funciona o haras da **Alydar Assessoria**, o imóvel tem o nome de Fazenda Rio Novo II, conforme consta na certidão da matrícula e no endereço da Alydar Assessoria.

Foi adquirido em nome da empresa NEARCO, através dos valores retirados da contribuinte em forma de empréstimo para a Landeck Administração e Participações.

Ou seja, os valores retirados da IPA através dessa operação foram colocados na aquisição do imóvel onde funciona a filial da **Alydar Assessoria** ligada à criação de equinos, Alydar que pertence ao Sr. **Alessandro Arcangeli** e à Sra. Maria Luciana Cruz Arcangeli

A fiscalização reafirma que o Sr. **Alessandro Arcangeli** é como o **real proprietário da Landeck S/A**, que controla a Landeck Administração e Participações, que por sua vez é **sócia majoritária da NEARCO**, empresa que adquiriu o imóvel da matrícula nº 63693, "Fazenda Rio Novo II".

De fato, uma empresa que declara prejuízo não teria como realizar distribuição de lucros, não há lucros disponíveis a serem distribuídos a seus sócios/beneficiários, isso indica a motivação para a operação simulada de empréstimo.

O contrato de mútuo foi assinado pela mesma pessoa pela mutuária e pela mutuante. O contrato foi aditado em 30/11/2011, novamente assinado pela mesma pessoa pela mutuária e pela mutuante.

Curiosa a cláusula 8 do contrato de mútuo original é modificada, sendo colocado que, caso não haja o pagamento no prazo de 5 anos, o prazo será automaticamente prorrogado por iguais e sucessivos períodos.

Dessa forma, foi criada uma obrigação para a mutuante, sendo que a mutuária têm uma fonte de recursos à sua disposição, sempre que precisar, podendo prorrogar o prazo para pagamento indefinidamente, bastando para isso, não pagar, como já colocamos.

As impugnantes alegam que a registro de retorno parcial dos empréstimos, contudo, análise do comportamento da conta contábil do ativo não circulante da ECD da fiscalizada de nº 1201010001 - Landeck Adm Participações LTDA nos anos -calendário de 2016 e 2017 mostra que a dívida só aumentou, mesmo existindo lançamentos a crédito nas contas.

As impugnantes também entendem como prova o fato do imóvel não ter sido entregue ao Sr. Alessandro, contudo a acusação aqui tratada não é a transferência da propriedade ou da posse do referido imóvel.

Outra prova que as impugnantes entendem como “grande” foi que a NEARCO anuiu com a penhora do imóvel, contudo como já dito o Sr. **Alessandro Arcangelli** é como o **real proprietário da Landeck S/A**, que controla a Landeck Administração e Participações, que por sua vez é **sócia majoritária da NEARCO**. Ou seja, A contribuinte “empresta” dinheiro para a Landeck, para comprar da **NEARCO**, que é da Landeck. Enfim, tudo isso para distribuir valores ao Sr. **Alessandro Arcangelli que controla a contribuinte (IPA) (...).**”

(grifos no original)

Sem reparos à decisão recorrida.

Nos termos do supracitado art. 464, inciso VI, do RIR/1999, presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas aquelas mais vantajosas para a parte relacionada do que as que seriam praticadas no mercado ou aceitas em operações com terceiros independentes, conforme disposto no art. 60 do Decreto-lei nº 1.598/77:

Art 60 - Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica: (Vigência)

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV - a parte das variações monetárias ativas (art.18) que exceder as variações monetárias passivas (art. 18, parágrafo único). (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.064, de 1983)

V - empresta dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros;

VI - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente do valor de mercado.

VII - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros; (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983)

(...)

No caso dos autos, a primeira premissa relevante é a vinculação societária entre as partes, na medida em que a Landeck Administração e Participações Ltda. integrava o quadro societário da Recorrente.

Não se tratava, portanto, de relação negocial com terceiro independente. A aplicação do art. 464, VI, do RIR/1999, nessa hipótese, exige exame concreto das condições do ajuste, especialmente quanto à exigibilidade do crédito, à disciplina do vencimento, à circulação dos recursos e à efetiva proteção do patrimônio da mutuante.

A segunda premissa relevante é a própria conformação contratual do mútuo, em especial o fato de que o contrato e seu aditamento foram assinados pela mesma pessoa em nome da mutuante e da mutuária, identificada como Marcelo de Oliveira Teles, que figurava como administrador da fiscalizada e, ao mesmo tempo, como sócio administrador da mutuária nas datas respectivas. Esse dado revela a ausência de autonomia negocial efetiva entre as partes contratantes e constitui elemento relevante para a análise da operação.

A terceira premissa decorre das cláusulas do ajuste, com destaque para a cláusula 5.2 do contrato original (e-fls. 572/575), cujo teor transcreve-se:

“(…)

5.2. A MUTUANTE também se compromete a emprestar à **MUTUÁRIA** todas as quantias necessárias à implantação do empreendimento projetado para o imóvel mencionado no item “1” supra, bem como outros que, eventualmente, sejam adquiridos, creditando em conta-corrente da **MUTUÁRIA** todos valores necessários a esse fim, ou efetuando os pagamentos diretamente aos fornecedores/prestadores de serviços.”

(destaques no original)

Cumpre destacar ainda o aditamento formalizado em 30/11/2011 (e-fls. 576/577), o qual alterou a cláusula 8ª para prever que:

“(…)

8. A MUTUÁRIA se compromete a saldar sua obrigação principal e juros, na forma prescrita nas cláusulas 6 e 7, no prazo de 5 (cinco) anos, contados desta data, restando ajustado que, caso não ocorra o pagamento no prazo aqui previsto, o aludido vencimento será, automaticamente, prorrogado por iguais e sucessivos períodos.”

(destaques no original)

Tais disposições são incompatíveis com a lógica ordinária de um mútuo celebrado em condições de mercado, na medida em que é irrazoável a mutuante assumir a obrigação de continuar disponibilizando recursos à mutuária sempre que necessário ao empreendimento.

A conjugação dessas cláusulas reduziu substancialmente a coercibilidade econômica do crédito. De um lado, a mutuante assumiu obrigação de continuar aportando recursos. De outro, a mutuária passou a contar com prazo automaticamente renovável em caso de não pagamento. Esse desenho contratual conferiu à pessoa ligada posição mais vantajosa do que aquela ordinariamente admitida entre terceiros independentes.

A destinação econômica dos recursos também converge para o mesmo resultado. Conforme consignado no Acórdão da DRJ, os valores transferidos pela IPA à Landeck foram direcionados à aquisição de imóvel pela NEARCO, sociedade inserida na mesma estrutura patrimonial descrita nos autos. O imóvel, denominado Fazenda Rio Novo II, estaria relacionado ao funcionamento do haras da Alydar Assessoria.

Não se afirma, com isso, que o investimento imobiliário, por si só, seja ilícito ou incompatível com a atividade econômica do grupo. O ponto relevante é outro: recursos da fiscalizada foram postos à disposição de pessoa ligada, em condições contratuais flexíveis e pouco coercíveis, para financiar empreendimento patrimonial situado no mesmo núcleo econômico. A irregularidade fiscal decorre da conjugação entre vínculo subjetivo, condições favorecidas e destinação econômica dos recursos.

A movimentação contábil da operação confirma esse quadro. Conforme registrado no Acórdão da DRJ, a fiscalizada disponibilizou à mutuária R\$ 3.221.483,16 em 2016 e R\$ 8.148.919,84 em 2017, valores apurados a partir da conta contábil nº 1201010001. Também se verificou que, embora houvesse lançamentos a crédito e registros de retorno parcial, a dívida cresceu no período fiscalizado.

Essa dinâmica afasta a tese de que a operação teria se desenvolvido como mútuo ordinário em regular execução. Os créditos parciais não foram suficientes para neutralizar a exposição crescente da mutuante, nem para afastar o efeito econômico das cláusulas de financiamento contínuo e de prorrogação automática do vencimento.

Por essa razão, não procede a alegação de que a devolução parcial dos valores descaracterizaria a distribuição disfarçada de lucros. O art. 464, inciso VI, do RIR/1999, não exige ausência absoluta de pagamentos ou retornos. A norma incide quando o negócio com pessoa ligada é realizado em condições de favorecimento. Tais condições podem coexistir com pagamentos parciais, juros contabilizados e garantias formais.

Também não prevalece o argumento de que a pactuação de juros afastaria, por si só, o favorecimento, uma vez que os juros ativos foram expressamente considerados e descontados na apuração do valor lançado. Portanto, a Fiscalização não ignorou a existência de remuneração nominal do capital.

Além disso, eventual garantia patrimonial futura não recompõe a paridade negocial ausente na origem. A existência de ativo vinculado ao mesmo núcleo econômico não neutraliza a obrigação assumida pela mutuante de continuar financiando a mutuária, nem a prorrogação automática e sucessiva do vencimento em caso de inadimplemento.

Tampouco merece acolhimento a alegação de que eventual favorecimento teria revertido em benefício da própria IPA, na medida em que o lançamento não se apoia em juízo sobre a conveniência empresarial do investimento, mas na constatação de que a IPA colocou recursos à disposição de pessoa ligada em condições mais favoráveis do que aquelas ordinariamente aceitas no mercado.

Em síntese, os autos não revelam simples mútuo intragrupo executado em condições ordinárias, mas uma operação entre partes relacionadas, celebrada sem independência negocial efetiva, estruturada por cláusulas que fragilizaram a exigibilidade do crédito, ampliaram a exposição financeira da mutuante e conferem à mutuária condições mais vantajosas do que aquelas usualmente praticadas entre terceiros independentes.

Desse modo, a operação de mútuo celebrada entre a IPA e a Landeck Administração e Participações Ltda. não pode ser tratada, para fins tributários, como empréstimo pactuado em condições ordinárias de mercado.

Por essas razões, deve ser mantida a requalificação promovida pela Autoridade Fiscal, com fundamento nos arts. 464, inciso VI, e 467 do RIR/1999.

2.3 MULTA QUALIFICADA

A Recorrente se insurge, ainda, contra a qualificação da multa de ofício, sustentando a inexistência de dolo, fraude ou simulação, ao argumento de que as operações foram formalmente contratadas, escrituradas e submetidas à contabilidade da empresa, sem ocultação material dos fatos.

A irresignação não merece acolhimento.

A Autoridade Fiscal fundamentou a qualificação da multa nos termos que seguem:

“(…)

6. Multa aplicada

Tendo em vista o teor dos IPEIs nºs 20160009 e 20180008, cujas cópias juntamos a este processo, somados ao descrito neste Relatório Fiscal, aplicamos a multa de 150%, prevista no inciso II do artigo nº 957 do Decreto nº 3000/1999, RIR/1999 às infrações de que tratam os itens 4.1 e 4.2 deste documento.

Os fatos apurados e relatados neste Relatório Fiscal indicam uma intenção dolosa em retirar recursos ad empresa de forma dissimulada através de empréstimo e de despesas com serviços cuja efetiva prestação não foi comprovada, diminuir de forma fraudulenta seus lucros através dessas mesmas despesas com serviços não comprovadas e, por conseguinte, diminuir os valores dos tributos e contribuições federais calculados com base

no lucro apurado, através, inclusive, do concurso de várias pessoas físicas e utilização de outras personalidades jurídicas, sempre com algum elo de ligação.

(...)”

A moldura fática já examinada nos tópicos anteriores, amparada nos documentos constantes dos autos, é suficiente para evidenciar a utilização reiterada de pessoas jurídicas vinculadas ao mesmo núcleo familiar, societário e funcional para a recepção de valores relevantes provenientes da IPA, sob rubricas negociais desprovidas de suporte material idôneo, ao lado de operações intragrupo estruturadas em condições manifestamente favorecidas à pessoa ligada.

No tocante às despesas com prestação de serviços, a prova produzida não apenas se revelou insuficiente para comprovar a efetiva prestação dos serviços pelas pessoas jurídicas contratadas, como também evidenciou desconformidade relevante entre a forma documental e a execução das operações.

As respostas apresentadas pela contribuinte e pelas supostas prestadoras de serviços revelaram que os serviços, em regra, não se materializavam em documentos. Ao mesmo tempo, a fiscalização identificou divergências expressivas entre os valores escriturados, os comprovantes bancários apresentados e os registros contábeis das próprias prestadoras.

Não se está, aqui, diante de mera ausência de documentação em razão da natureza imaterial da atividade. O que se tem é quadro em que a documentação produzida não confirma — e, em pontos relevantes, contraria — a narrativa comercial que deveria ampará-la.

No que se refere aos mútuos requalificados como distribuição disfarçada de lucros, restou demonstrado que a operação foi celebrada entre partes ligadas, sem autonomia comercial efetiva, com previsão de aportes reiterados à mutuária e prorrogação automática e sucessiva do vencimento em caso de inadimplemento.

Essas cláusulas, lidas em conjunto com a destinação econômica dos recursos e com a evolução da conta contábil correspondente, evidenciam estrutura comercial orientada à colocação de recursos da contribuinte à disposição de pessoa ligada em condições incompatíveis com o mercado.

A qualificação da multa apoia-se, assim, em circunstâncias concretas que não foram suficientemente desconstituídas pela Recorrente. Destacam-se, nesse contexto, a interposição de sociedades ligadas, a ausência de autonomia negocial real, a divergência entre documentação e execução das operações, as inconsistências entre comprovantes, escriturações e contabilidade das prestadoras, a centralização do controle financeiro e a opacidade deliberada quanto ao comando efetivo da estrutura empresarial.

Esse conjunto ultrapassa o plano da mera irregularidade formal e ingressa, com nitidez suficiente, no terreno do artifício deliberado voltado à redução do tributo devido.

Reconheço, portanto, a presença do elemento subjetivo exigido para a qualificação da multa de ofício.

O percentual da multa qualificada, contudo, deve ser reduzido de 150% para 100%, nos termos do inciso VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação conferida pelo art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, com fundamento na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

2.4 CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO

No que se refere à concomitância entre a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais e a multa de ofício exigida sobre o tributo apurado ao final do período, a Recorrente sustenta a impossibilidade de cumulação das penalidades, invocando, em síntese, a jurisprudência administrativa consolidada sobre a matéria.

A irresignação merece acolhimento.

A matéria foi objeto de consolidação jurisprudencial neste e. CARF, por meio da Súmula CARF nº 105, que assim dispõe:

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

É certo que, após a alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, instaurou-se dissenso, no âmbito deste Conselho, quanto ao alcance temporal e material do enunciado sumular.

De um lado, firmou-se orientação segundo a qual a referência expressa, na súmula, ao antigo art. 44, § 1º, IV, limitaria sua incidência às penalidades lançadas sob a redação anterior do dispositivo. À luz desse entendimento, destaco os seguintes precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

(...)

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE A PARTIR DO ANO-CALENDÁRIO 2007.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas".

A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

(Acórdão nº 9101-006.255, sessão de julgamento de 10/08/2022, Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

IRPJ. CSLL. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF nº 105. ALCANCE.

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

face de multas lançadas tendo por referência infrações cometidas antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007.

Não tem aplicação a Súmula CARF nº 105 se a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

(Acórdão nº 9101-003.350, sessão de julgamento 17/01/2018, Conselheira Relatora Adriana Gomes Rego)

Por outro lado, é expressiva a jurisprudência que se filia ao entendimento de que a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488/2007 não modificou a substância da norma sancionatória subjacente. Assim, a essência das disposições que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 permanece aplicável, independentemente da alteração textual. À par desse entendimento, destaco os seguintes precedentes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Data do fato gerador: 31/12/2010

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, **os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.**

(Acórdão nº 9101-006.900, sessão de julgamento 03/04/2024, Conselheira Relatora Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. SUMULA CARF 105.

A Lei 11.488/2007, muito embora tenha trazido uma nova redação para o texto do artigo 44 da Lei 9.430/1996, não alterou a norma jurídica subjacente a respeito da aplicação da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas.

A ratio decidendi adotada pelo CARF em seus reiterados julgados proferidos na vigência da redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996, e consolidada na Súmula CARF 105, também não foi afetada pela alteração do texto empreendida pela Lei 11.488/2007.

Assim, as razões de decidir que inspiraram a edição da Súmula CARF 105 hão de ser aplicadas para fatos ocorridos após a edição da Lei 11.488/2007.

(Acórdão nº 9101-005.692, sessão de julgamento 13/05/2021, Conselheira Relatora Livia de Carli Germano)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

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

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

(**Acórdão nº** 9101-005.929, sessão de julgamento 03/12/2021, Conselheiro Relator Caio Cesar Nader Quintella)

Com o devido respeito às posições divergentes, entendo que a multa isolada exigida com base no art. 44, inciso II, alínea 'b', da Lei nº 9.430/1996, alterado pela Lei nº 11.488/2007, não pode ser cumulada com a multa de ofício, devendo prevalecer o princípio da consunção. Explico.

Como exposto ao longo deste voto, a essência da norma sancionatória prevista no inciso IV, §1º, do art. 44 da redação original da Lei nº 9.430/1996 não foi modificada pela Lei nº 11.488/2007. A única alteração significativa foi a redução do percentual da multa isolada, de 75% para 50%.

A redação original já previa que a falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL era hipótese de incidência da multa isolada. Com a Lei nº 11.488/2007, essa previsão foi deslocada para o inciso II, alínea 'b', do art. 44, mas sem alterar a substância da norma punitiva, que continua sendo a penalização pela falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

É dizer, ainda que o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007, tenha introduzido alterações, tanto no percentual da multa isolada quanto na sua base de cálculo (antes apurada com base no valor devido no ajuste anual, atualmente apurada com base no valor das estimativas não recolhidas), a norma sancionatória não afastou a penalização cumulativa sobre o mesmo ilícito tributário, qual seja, o inadimplemento do IRPJ e CSLL. Essa penalização cumulativa é precisamente o fato que o princípio da consunção visa coibir.

Nessa perspectiva, considerando que o princípio da consunção ou absorção foi o principal fundamento para a criação da Súmula CARF nº 105, e não havendo qualquer modificação legislativa que elimine a dupla penalização sobre o mesmo ilícito tributário, concluo que o raciocínio adotado na súmula continua plenamente aplicável ao art. 44, inciso II, alínea 'b', da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Essa questão foi analisada de forma clara e irretocável pelo ilustre Ex-Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, no voto vencedor do **Acórdão nº 9101-005.695**, cuja fundamentação considero plenamente aplicável ao presente caso. Confira-se o excerto:

“(…)

O tema da aplicação cumulada das multas isoladas e de ofício vem sendo largamente discutido no âmbito do contencioso administrativo tributário federal há décadas, sendo, inclusive, objeto da Súmula CARF nº 105, verbete este que exprime a posição institucionalmente pacificada sobre a matéria. Confira-se o teor do entendimento sumulado:

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

Ocorre que, entende o I. Relator que a Súmula CARF nº 105 aplicar-se-ia apenas aos fatos jurídicos ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração legislativa promovida àquele tempo no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007, que acabou revogando o inciso IV do seu §1º, expressamente mencionado na redação da referida súmula.

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

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

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

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2002 NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

INOCORRÊNCIA.

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS.

AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

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

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

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

(destacamos)

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

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

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

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra¹.

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

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

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, aplicadas em *cumulação* com a multa de ofício - independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.”

(grifos e destaques no original)

À vista do exposto, o racional que deu ensejo à Súmula CARF nº 105 conduz à mesma conclusão quando se examina a exigência concomitante da multa isolada e da multa de ofício após a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488/2007.

Logo, deve ser reconhecida a impossibilidade de exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício, exigida nos termos do art. 44, inciso II, alínea ‘b’, da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, devendo a penalidade mais grave (multa de ofício) absorver a mais branda (multa isolada), em razão do princípio da consunção.

¹ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

Portanto, dou parcial provimento ao recurso da Recorrente para cancelar a multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ – Estimativa Mensal, exigida com base no art. 44, inciso II, alínea ‘b’ da Lei nº 9.430/1996, mantendo-se a multa de ofício.

2.5 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Resta examinar a insurgência dirigida contra a responsabilização atribuída a Alessandro Arcangeli, Luciana Maria Cruz Arcangeli, Marcelo de Oliveira Teles, André Luiz Guimarães e Alydar Assessoria Ltda.

Nos termos do que se extrai do Relatório Fiscal, a responsabilidade tributária foi construída, essencialmente, com base nos seguintes elementos: i) vínculos societários e familiares entre os envolvidos; ii) atuação de alguns deles na administração formal ou de fato da IPA e de sociedades a ela relacionadas; iii) participação em contratos, respostas a intimações e outros documentos; iv) alegada condição de beneficiários das operações reputadas irregulares; e v) conclusão de que a “estrutura e as ligações” entre essas pessoas físicas e jurídicas teria sido utilizada para a prática das infrações.

Em relação às responsabilidades atribuídas com base no art. 124, I, do CTN, segundo o qual resta configurada a responsabilidade solidária das “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, há certo consenso no sentido de que o interesse comum mencionado pelo dispositivo legal é o interesse jurídico, e não o meramente econômico. Nesse sentido é a jurisprudência do E. STJ:

O interesse comum, como requisito da corresponsabilidade tributária, envolve, necessariamente, a atuação de mais de uma pessoa na situação de conformação do fato gerador do tributo. Não se trata, portanto, da ulterior fruição comum ou igualitária por mais de uma pessoa dos resultados ou dos proveitos da atividade produtora do aumento de renda dela decorrente. Trata-se, na verdade, de atuação simultânea e conjunta de mais de uma pessoa na anterior situação configuradora do próprio fato gerador. Se assim não fosse, qualquer indivíduo, que auferisse alguma benesse do percebente da renda, poderia ser designado corresponsável tributário. (STJ, REsp 1.273.396, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Julgado em 05/12/2019)

Assim, entende o E. STJ que não basta o proveito econômico decorrente do fato gerador, sendo necessário que o responsável tenha efetivamente participado e contribuído para a própria realização da situação que constitui referido fato gerador.

Ademais, a participação mencionada pode ser (i) direta, quando praticado em conjunto o fato gerador, ou (ii) indireta, na hipótese em que se configure confusão patrimonial e/ou quando há benefício conjunto em razão da prática de ilícitos como sonegação, fraude ou conluio:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124 DO CTN. INTERESSE COMUM. O artigo 124 do CTN trata de solidariedade que pode atingir o contribuinte (pessoa que tem relação com o fato gerador) e o responsável (pessoa assim indicada por lei), a depender da configuração do interesse comum (inciso I) ou da indicação da expressa previsão em lei (inciso II). No caso do artigo 124, I, o interesse comum ali referido é jurídico e não meramente econômico. O interesse jurídico comum deve ser direto, imediato, na realização do fato gerador que deu ensejo ao lançamento, e resta configurado quando as pessoas participam em conjunto da prática dos atos descritos na hipótese de incidência. Essa participação em conjunto pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, quanto indireta, em caso de confusão patrimonial, quando ambas dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio. Havendo provas de omissões na contabilidade e da interposição de pessoas, revelando que o imputado responsável era na verdade administrador e proprietário de fato da contribuinte, é de se manter sua responsabilização com base no artigo 124, I, do CTN. (Acórdão nº 1401-002.654, Rel. Cons. Livia de Carli Germano, Sessão de 12/06/2018 – destaquei)

Na mesma linha, o art. 135, inciso III, do CTN não autoriza a responsabilização pessoal com base em presunções genéricas derivadas da simples condição de sócio, administrador formal ou integrante de grupo econômico. Veja-se o seu teor:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

O dispositivo exige nexo entre a conduta do terceiro e a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, vale dizer, atuação pessoalmente vinculada ao ilícito tributário ou ao ilícito que o viabilizou.

É, portanto, à luz desses dois vetores — interesse comum juridicamente qualificado e prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos — que deve ser examinada a responsabilização constante do lançamento.

(i) MARCELO DE OLIVEIRA TELES

Quanto a Marcelo de Oliveira Teles, a imputação fiscal foi construída exclusivamente sob o art. 135, inciso III, do CTN.

A Recorrente sustentou que a responsabilidade pessoal de Marcelo *“deve ser prontamente refutada”* porque, embora ele figurasse como administrador da IPA, não lhe teria sido imputado qualquer benefício pessoal relacionado aos fatos narrados no Relatório Fiscal.

Acrescentou que sua conduta *“sempre foi pautada nas diretrizes emanadas dos sócios e Diretores a quem era outorgado o poder decisório”*, de modo que sua atuação seria subordinada, e não autônoma. Por fim, afirmou que sua *“diminuta participação nos quadros societários da LANDECK ADM. não lhe conferia qualquer poder decisório na IPA, tampouco na LANDECK ADM.”*

Todavia, o Relatório Fiscal oferece um conjunto de fatos robustos que, lidos em conjunto, situam Marcelo de Oliveira Teles não apenas como administrador formal, mas como agente de ligação entre a IPA, a Landeck S/A, a Landeck Administração e Participações Ltda. e a operacionalização dos atos reputados fraudulentos.

Com efeito, no IPEI nº 20160009 consta o registro de que, após Luciana Maria Cruz Arcangeli, *“na 3ª alteração do contrato social da LANDECK ADM já constava como procurador Marcelo de Oliveira Teles (...). A procuração de Marcelo está às fls. 136 a 139. Nos atos anteriores Marcelo de Oliveira Teles assinou como testemunha”*.

Esse dado ganha relevo adicional quando cotejado com a fundamentação específica do próprio Termo de Verificação Fiscal, segundo a qual *“nesse mesmo contrato social, o Sr. Marcelo de Oliveira Teles consta como representante legal da Landeck S/A e como administrador da Landeck Administração e Participações, sócias da IPA aqui fiscalizada”*, acrescentando a

fiscalização que, *“na alteração do contrato social apresentada, o Sr. Marcelo de Oliveira Teles assina ao final pelas duas sócias e como administrador da fiscalizada”*.

A descrição é eloquente, ao passo que a Fiscalização o situa como o agente que comparecia simultaneamente pelos polos societários que sustentavam a organização da fiscalizada.

Além disso, no tópico referente aos mútuos requalificados como distribuição disfarçada de lucros, o Relatório Fiscal registra que o contrato de mútuo e seu aditamento foram assinados pela mesma pessoa em nome da mutuante e da mutuária, consignando, expressamente, que *“o Sr. Marcelo de Oliveira Teles constava como administrador da fiscalizada (mutuante) e como sócio-administrador da Landeck Adm Participações LTDA (mutuária) nessas datas”*.

Esse fato não apenas evidencia a ausência de autonomia negocial entre as partes, mas também que Marcelo participou diretamente da formalização de operação intragrupo que o lançamento reputou celebrada em condições de favorecimento.

Desse modo, a prova reunida pela fiscalização é suficiente para demonstrar que Marcelo de Oliveira Teles exercia poderes de administração em empresas integrantes do mesmo núcleo societário e participava, funcionalmente, da estrutura utilizada para a prática das infrações apuradas. Sua responsabilidade, portanto, não decorre de benefício patrimonial direto, mas da atuação administrativa na formalização e sustentação de atos que viabilizaram as práticas de omissão e dissimulação tributária descritas no lançamento.

Nesse contexto, reconheço que sua conduta se subsume à hipótese do art. 135, inciso III, do CTN, razão pela qual deve ser mantida a responsabilização que lhe foi atribuída.

(ii) ALESSANDRO ARCANGELI

Quanto a Alessandro Arcangeli, a imputação fiscal foi fundada nos arts. 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN, atribuindo-lhe posição central de comando da estrutura reputada fraudulenta.

No Relatório Fiscal, a Autoridade Autuante afirma que *“o Sr. Alessandro Arcangeli é sócio-administrador da Alydar Assessoria e, conforme documentos e fatos relatados nos IPEIs nºs 20160009 e 20180008, permaneceu oculto do quadro societário da fiscalizada através da utilização da empresa estrangeira Landeck S/A, empresa cotista majoritária da fiscalizada e controladora da Landeck Administração e Participações LTDA, que também é só cia da fiscalizada”*.

A mesma linha de imputação aparece desde o início do Relatório Fiscal, ao resumir as conclusões dos IPEIs, segundo os quais havia *“fortes evidências de que o contribuinte IPA (...) tem dolosamente sido esvaziado de recursos em prol do controlador, Alessandro Arcangeli, oculto atrás de empresas sediadas no exterior”*.

Além disso, a farta documentação constante dos autos situa Alessandro Arcangeli no centro da estrutura de controle e de circulação patrimonial examinada no lançamento.

Em primeiro lugar, os autos contêm elementos documentais que dão suporte à conclusão de que Alessandro Arcangeli exercia o controle material da estrutura societária que detinha a IPA, embora não figurasse ostensivamente no quadro societário da fiscalizada.

Nesse sentido, consta a existência de declarações de “beneficial owner” atribuídas a Alessandro Arcangeli em relação à Landeck S.A. Holding e à Prospector Holding S.A., bem como correspondências encaminhadas à advogada Maria Dennewald, em Luxemburgo, destinadas justamente à regularização documental dessas declarações.

Também foram identificados documentos relativos à La Esmeralda Management Group Corp., sociedade panamenha mencionada na cadeia de controle, que dão lastro à afirmação de que a estrutura estrangeira era utilizada para encobrir o comando efetivo da IPA.

No tocante às despesas com a Alydar Assessoria, o Relatório Fiscal também registra que a empresa foi constituída por Alessandro Arcangeli e Luciana Maria Cruz Arcangeli e que, apesar dos vultosos pagamentos recebidos da IPA, não possuía estrutura operacional compatível com os serviços alegadamente prestados.

Consta, por exemplo, que *“é surpreendente que a ALYDAR, que não tinha empregados até junho de 2009, tenha prestado vultosos serviços à IPA RGS”*, bem como que *“não*

foram identificados empregados com ocupações técnicas minimamente relevantes para uma indústria como a IPA RGS, muito menos em valores compatíveis com o valor dos serviços supostamente prestados”.

Além disso, constatou-se que a IPA suportava despesas pessoais de Alessandro Arcangeli. O IPEI nº 20160009 descreve, com base em contrato, DIRFs e lançamentos contábeis, que a IPA pagava o aluguel do imóvel residencial situado na Rua Sanharó, em São Paulo, onde Alessandro Arcangeli e Luciana Maria Cruz Arcangeli mantinham domicílio fiscal.

Nesse sentido, o relatório registra que “a IPA RGS pagava e reconhecia como sua própria despesa o aluguel da casa onde estava domiciliado Alessandro Arcangeli”, o que evidencia a confusão patrimonial e proveito pessoal do agente apontado como controlador de fato.

A documentação relativa aos fluxos financeiros internos do grupo também converge nessa direção. No arquivo não-paginável anexo ao IPEI nº 20180008 (e-fl. 7280), constam planilhas denominadas “REALIZADO 2013 – VIA ALYDAR”, “REALIZADO 2013 – VIA NEARCO”, “ENTRADAS VIA IPA” e “ENTRADAS VIA IPA – OUTROS”, em que a fiscalização identificou correlação entre pagamentos originados na IPA, repasses à Alydar e à Nearco, despesas pessoais e gastos ligados ao patrimônio rural do grupo.

Esses documentos demonstram que a circulação dos recursos não obedecia a lógica de contratação autônoma entre pessoas independentes, mas a lógica de administração patrimonial concentrada em torno do mesmo núcleo pessoal.

Desse modo, a prova reunida pela fiscalização é suficiente para demonstrar que Alessandro Arcangeli não apenas detinha interesse comum juridicamente qualificado na realização das infrações, como também atuava, em tese, como sócio controlador de fato da estrutura societária e negocial empregada para a prática dos ilícitos tributários.

À vista disso, encontra-se configurado o interesse comum juridicamente qualificado exigido pelo art. 124, inciso I, do CTN, bem como a atuação pessoalmente vinculada à estruturação e à execução dos atos que viabilizaram as infrações, em moldes compatíveis com o art. 135, inciso III, do CTN.

(iii) LUCIANA MARIA CRUZ ARCANGELLI

Quanto a Luciana Maria Cruz Arcangeli, a imputação fiscal foi construída com fundamento nos arts. 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN.

Os autos demonstram, por meio da procuração da Landeck S/A outorgada a Luciana Maria Cruz Arcangeli, dos atos societários da Alydar Assessoria Ltda. e da Adilson Cruz & Filho, bem como do contrato de prestação de serviços celebrado entre a IPA e a Alydar, que Luciana ocupava posições juridicamente convergentes na estrutura de controle da fiscalizada e nas pessoas jurídicas beneficiárias dos pagamentos glosados.

Além disso, Luciana participou da formalização do contrato de prestação de serviços celebrado entre a IPA e a Alydar, na qualidade de procuradora da Landeck S/A, ao mesmo tempo em que integrava o quadro societário da própria contratada.

Esse conjunto é suficiente para demonstrar, quanto a Luciana Maria Cruz Arcangeli, tanto o interesse comum juridicamente qualificado exigido pelo art. 124, inciso I, do CTN, quanto a participação pessoal na formalização dos atos que viabilizaram as infrações, em moldes compatíveis com o art. 135, inciso III, do CTN.

Por essas razões, mantenho a responsabilização atribuída a Luciana Maria Cruz Arcangeli.

(iv) ANDRÉ LUIZ GUIMARÃES

Quanto a André Luiz Guimarães, a imputação fiscal foi construída com fundamento nos arts. 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN.

Os autos demonstram, por meio do contrato social da Mercat, das GFIPs da empresa, dos comprovantes de transferências bancárias, da documentação do dissídio coletivo no TRT da 4ª Região, das publicações do DOU relativas ao Sindipeças, do e-mail “REUNIÃO – DIRETORIA GRUPO IPA” e da ficha da IPA com a relação de diretores, que André Luiz Guimarães

controlava as pessoas jurídicas receptoras dos valores glosados e, simultaneamente, integrava a direção material da própria IPA.

A documentação analisada pela fiscalização revela que a Mercat recebeu mais de R\$ 23 milhões da IPA, sem apresentar estrutura operacional compatível, e que parte dos pagamentos foi depositada diretamente na conta de André Luiz Guimarães.

Há, portanto, prova documental de que André Luiz Guimarães acumulava três posições materialmente relevantes: controlava as pessoas jurídicas receptoras dos pagamentos glosados, recebia diretamente parte desses valores e integrava a direção de fato da própria IPA.

Isso basta para caracterizar, quanto a ele, o interesse comum juridicamente qualificado do art. 124, inciso I, do CTN e a atuação pessoalmente vinculada às infrações, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN.

(v) ALYDAR ASSESSORIA LTDA.

Quanto à Alydar Assessoria Ltda., a imputação fiscal foi construída exclusivamente com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN.

Sua responsabilização não decorre apenas do fato de ter sido destinatária dos pagamentos glosados. Decorre da documentação dos autos, que a situa como pessoa jurídica diretamente inserida na estrutura utilizada para a saída de recursos da IPA.

Os atos constitutivos e alterações contratuais da Alydar demonstram que a sociedade era integrada por Alessandro Arcangeli e Luciana Maria Cruz Arcangeli. As DIRFs da IPA evidenciam que a empresa recebeu valores expressivos a título de prestação de serviços, superiores a R\$ 74 milhões no período examinado.

Por outro lado, as GFIPs da Alydar e o levantamento de seu quadro funcional revelam que a empresa não possuía estrutura técnica compatível com a magnitude dos serviços faturados à IPA. Consta, inclusive, que não havia empregados até junho de 2009 e que, posteriormente, predominavam funções ligadas à atividade agropecuária, sem qualificação técnica minimamente relevante para uma indústria como a IPA.

A diligência fiscal reforça esse quadro. Quando intimada a comprovar a prestação dos serviços, a IPA encaminhou e-mail a “Alessandro Arcangeli – Alydar” solicitando o contrato e a documentação comprobatória. Segundo o IPEI nº 20160009, tais documentos não foram apresentados, tendo a fiscalizada juntado apenas comprovantes de pagamento e notas fiscais. Também foi destacado que, nas notas apresentadas, constava como contato da Alydar o endereço eletrônico simone@landeck.com.br, reforçando sua vinculação à estrutura do grupo.

Além disso, a escrituração contábil da IPA demonstra que a Alydar não apenas recebeu pagamentos por serviços, mas também adiantamentos vultosos, inclusive com reclassificação, em 31/12/2013, de valor antes registrado no ativo para conta de despesa. O IPEI nº 20160009 registra, ainda, que, em 2014 e 2015, não foram encontrados lançamentos referentes a serviços prestados, de modo que os pagamentos efetuados nesse período ocorreram a título de adiantamento, sem apropriação de juros.

Por fim, as planilhas de fluxo financeiro interno apreendidas no IPEI nº 20180008, como “REALIZADO 2013 – VIA ALYDAR” e “ENTRADAS VIA IPA”, reforçam a inserção da Alydar na circulação patrimonial do grupo.

Esse conjunto demonstra que a Alydar não se apresentava, materialmente, como terceira contratada autônoma, mas como pessoa jurídica integrada à própria dinâmica de saída de recursos e apropriação das despesas glosadas.

3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para exonerar as multas isoladas por falta de pagamento de estimativas.

O percentual da multa qualificada deverá ser reduzido de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luis Angelo Carneiro Baptista, redator designado.

Com a devida vênia, irei discordar do voto da ilustre Relatora quanto ao não cabimento de exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas em concomitância com a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ/CSLL.

Para o entendimento da razão de existir da multa isolada em comento, se deve primeiro compreender a razão da existência do recolhimento de IRPJ/CSLL por estimativa. A forma de recolhimento padrão de IRPJ/CSLL é através da apuração do lucro real trimestral. Mas o contribuinte pode optar por fazer a sua apuração do lucro anualmente (conforme art. 2º da Lei 9.430/96). E se assim o fizer, este mesmo artigo prevê o pagamento mensal do IRPJ por estimativa, como forma de antecipação do tributo a ser apurado no final do ano-calendário. Ao mesmo tempo, o art. 28 da mesma Lei 9.430/96 cita que se aplica à CSLL as mesmas normas aplicadas para o IRPJ.

Então, há uma expectativa de entrada de recursos pelo Estado com o recolhimento do tributo por estimativa. Por essa razão, então, há a imposição de multa isolada, caso não se observe o dever do contribuinte de efetuar os recolhimentos por estimativa.

A Súmula CARF nº 105 pacificou o entendimento sobre a concomitância entre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ/CSLL:

Súmula CARF nº 105:

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

Contudo, com a edição da Medida Provisória nº 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL passou a ter novo regramento previsto no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96:

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

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

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

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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

A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, que resultou na Súmula CARF nº 105. A forma legislativa anterior dava margem a interpretação da existência de *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo.

Assim, a Súmula CARF nº 105 ficou restrita às multas isoladas relativas a períodos anteriores à nova legislação, já que todos os Acórdãos Precedentes são referentes a multas isoladas aplicadas com base na redação legal anterior às alterações referidas.

Partindo para a nova configuração legal, se percebe que as multas isoladas e as em conjunto com os tributos, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de naturezas distintas. São, na verdade, duas as penalidades previstas no art. 44: uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de “*de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*”, valorada em 75% “sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

Conclui-se, pois, que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas. No IRPJ e na CSLL, se observa que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75%. No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50%.

Desta forma, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas, por razões diversas.

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratar de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Corroborando este entendimento, recente julgado da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho julgou procedente a multa isolada em tela através do Acórdão 9101-007.557 – CSRF/1ª TURMA, de 07/04/2026, por voto de qualidade, estando assim ementada no que interessa:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Angelo Carneiro Baptista