



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11274.720107/2021-15
ACÓRDÃO	1301-007.836 – 1 ^a SEÇÃO/3 ^a CÂMARA/1 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONSTRUTORA ANDRADE GUEDES LTDA. EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018

GLOSA PARCIAL DE CUSTOS. ARBITRAMENTO DO LUCRO. INAPLICABILIDADE.

A constatação de que alguns lançamentos contábeis não refletem a realidade dos fatos não implica em desqualificação da escrita contábil, de modo que a glosa de custos não comprovados que representam uma pequena fração dos custos totais não justifica o arbitramento do lucro.

CUSTOS NÃO COMPROVADOS. GLOSA.

Correta a glosa de custos cujos lançamentos contábeis não estão amparados em documentos hábeis e idôneos.

MULTA QUALIFICADA. 150%. SIMULAÇÃO. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUIO. APPLICABILIDADE.

A compra de Notas Fiscais "frias" para justificar custos inexistentes, associada aos saques em espécie dos respectivos cheques comprovam a ocorrência de simulação, fraude, sonegação e conluio.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017, 2018

IRRF. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. SR. JÚLIO CESAR GOMES DA SILVA. ART. 124, INCISO I, E ART. 135, INCISO III, DO CTN.

Provado que o sócio administrador do sujeito passivo, que possuía seu efetivo comando, promoveu o cometimento de infrações, que se caracterizaram pela utilização de Notas Fiscais "frias" (ideologicamente falsas) para justificar a realização de pagamentos sem causa para si mesmo, restam configuradas simulação, sonegação, fraude, além de conluio com as empresas "noteiras". Portanto, foi demonstrado não só o

seu interesse na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal" (art. 124, I, do CTN), mas, também, a prática de atos com excesso de poderes, infração de lei e de contrato social (art. 135, III, do CTN).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar; e (ii) no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento aos recursos, vencidos os Conselheiros Eduardo Monteiro Cardoso (Relator), José Eduardo Dornelas Souza e Eduarda Lacerda Kanieski, que lhe davam parcial provimento para tão somente cancelar as multas pela falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos. 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, ressalvada a manutenção integral do agravamento da multa de ofício.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Redator designado

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recursos Voluntários interpostos por CONSTRUTORA ANDRADE GUEDES LTDA. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL (fls. 1.226/1.262) e JULIO CESAR GOMES DA SILVA (fls. 1.265/1.306) em face

de acórdão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 (DRJ08) que julgou improcedentes as Impugnações apresentadas, mantendo o crédito tributário e a responsabilidade tributária imputada.

2. Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 2/73) lavrados para exigir IRPJ, CSLL e IRRF dos anos-calendário de 2017 e 2018, por conta das seguintes infrações: (i) falta de comprovação dos custos, (ii) falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL e (iii) pagamentos realizados sem causa ou com operação não comprovada. Os tributos foram acrescidos de juros de mora e multa de 225%. Também houve a imputação de responsabilidade tributária ao sócio administrador JULIO CESAR GOMES DA SILVA, com fundamento no art. 135, III, do CTN.

3. Por bem sintetizar os fatos que deram origem à autuação, transcrevo parte do Relatório Fiscal (fls. 75/152):

Dos Fornecedores com indícios de fraude do ano de 2017

29. De acordo com a ECD do ano de 2017 foram escriturados na conta de resultado sintética “32101 – CUSTEIO DE OBRAS E SERVIÇOS”, conta analítica “32101000011 – INSUMOS” os custos com o material aplicado na produção de serviço, onde se encontram todos os custos referentes à compra de materiais para construção e onde foram escrituradas as compras com os fornecedores suspeitos de emitirem notas fiscais “frias”, empresas conhecidas como “noteiras”.

30. Pois bem, de acordo com a escrituração contábil foram lançados os valores anuais discriminados no demonstrativo abaixo com dispêndios do sujeito passivo em relação a tais fornecedores, salientando que o lançamento sempre era a débito da conta “32101000011 – INSUMOS” e a crédito da conta “21101001035 – FORNECEDORES DIVERSOS” e na maioria da vezes o pagamento era realizado em valores elevados no mesmo dia ou no mesmo mês, mas sempre com diferença de dias entre o lançamento do custo e o pagamento, estes pagamentos eram contabilizados a débito da conta “21101001035 – FORNECEDORES DIVERSOS” e a crédito da conta analítica correspondente à conta sintética “11102 – BANCOS C/MOVIMENTO”, já que de acordo com a ECD havia 21 (vinte e uma) contas analíticas correspondentes a contas correntes bancárias. Vide demonstrativos abaixo dos fornecedores com suspeita de fraude. [...]

31. Analisando-se as NF-e emitidas por elas constatei que das 10 (dez) pessoas jurídicas fornecedoras do sujeito passivo em 2017, 05 (cinco) foram constituídas no próprio ano de 2017, e em relação às 10 (dez) pessoas jurídicas fornecedoras, todas elas, sem exceção, só emitiram notas fiscais apenas em parte do ano e algumas venderam produtos tão díspares como material de construção, produtos de alimentação, higiene, limpeza, automotivos, combustíveis, ração, refrigerantes, bebidas alcoólicas, utilidades do lar, papelões, estes dois fatos só reforçam os fortes indícios de que na realidade são empresas “noteiras”. [...]

32. Outro fator que chama a atenção e reforça a tese de empresas “noteiras”, é que das 10 (dez) pessoas jurídicas fornecedoras do sujeito passivo, constatei que apenas 05 (cinco) delas compraram mercadorias no período e nenhuma destas mercadorias foi material de construção, mas mesmo as que compraram, as compras foram concentradas em um ou três meses, chama a atenção duas destas pessoas jurídicas, “A Elpídio de Farias” e “Isabela Francisca Amorim de Almeida”, em 2017 não compraram absolutamente nada de mercadorias, só vieram comprar mercadorias em janeiro de 2018, mais precisamente bebidas alcoólicas. [...]

33. Uma observação importante a se fazer no presente caso é que, primeiramente, constatei que o sujeito passivo iniciava as compras na pessoa jurídica fornecedora logo após a sua abertura e em valores elevados, muitas da NF-e tinham a numeração “1” ou perto disso, a segunda observação é que ao escrutar tais compras na ECD as datas e os números das notas fiscais contabilizadas não coincidiam com a emissão das NF-e, o que gera estranheza, uma vez que como Lucro Real ele teria que obedecer o regime de competência, uma hipótese poderia ser que o produto desse entrada antes de ir para o canteiro de obras, para só então ser contabilizado como custo, mas não encontrei tais lançamentos, muitas das vezes a NF-e emitidas em nome do sujeito passivo não eram nem contabilizadas, o que se constata através do total das NF-e emitidas e o total apropriado como custo, vide Demonstrativo 7 abaixo. Na realidade na contabilização dos custos destas 10 (dez) pessoas jurídicas fornecedoras, somente em cinco se obedeceu rigorosamente o regime de competência, vide demonstrativo abaixo com a marcação em amarelo da contabilização correta. [...]

34. Abaixo tem-se os valores contabilizados no ano de 2017 como custos na conta analítica “32101000011 – INSUMOS” e que foram glosados por esta Fiscalização por ter fortes indícios de serem pessoas jurídicas emitentes de notas fiscais “frias” (empresas “noteiras”), além do fato de que o sujeito passivo devidamente identificado dos fatos não apresentou as provas dos efetivos pagamentos a tais fornecedores. Saliento que as principais informações das Notas Fiscais Eletrônicas – NF-e emitidas por estes fornecedores, tendo como destinatário o sujeito passivo, foram incluídos no Processo Administrativo Fiscal do Auto de Infração, inclusive informando a chave das Notas Fiscais Eletrônicas - NF-e, caso haja interesse para consulta é só clicar no link abaixo e digitar a chave informada:

<https://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/consultaRecaptcha.aspx?tipoConsulta=resultado&tipoConteudo=d09fwabTnLk=>.

35. Outras características destas pessoas jurídicas listadas acima é que raramente apresentam as declarações e escriturações exigidas pela RFB, outra característica encontrada é que todas elas nunca entregaram GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social indicando registro de empregados, também na maioria dos casos não há movimentação financeira e quando há são em valores muito abaixo do total de NF-e emitidas e das compras realizadas, muito estranho para o presente caso, já que recebiam os pagamentos realizados

pelo sujeito passivo através de cheques em quantias elevadas, outra característica destas pessoas jurídicas é que das 10 (dez) listadas, 8 (oito) foram constituídas sob a forma de empresário individual, um forte indício de constituição de pessoa jurídica emitente de notas fiscais “frias” é a sua constituição sob a forma de empresário individual com pessoa física sem capacidade econômica, mais conhecidos como “laranjas”.

Dos Fornecedores com indícios de fraude do ano de 2018

36. De acordo com a ECD do ano de 2018 foram escriturados na conta de resultado sintética “32101 – CUSTEIO DE OBRAS E SERVIÇOS”, conta analítica “32101000011 – INSUMOS” os custos com o material aplicado na produção de serviço, onde se encontram todos os custos referentes à compra de materiais para construção e onde foram escrituradas as compras com os fornecedores suspeitos de emitirem notas fiscais “frias”, empresas conhecidas como “noteiras”.

37. Pois bem, de acordo com a escrituração contábil foram lançados os valores anuais discriminados no demonstrativo abaixo com dispêndios do sujeito passivo em relação a tais fornecedores, salientando que o lançamento sempre era a débito da conta “32101000011 – INSUMOS” e a crédito da conta “21101001035 – FORNECEDORES DIVERSOS” e na maioria da vezes o pagamento era realizado em valores elevados no mesmo dia ou no mesmo mês, mas sempre com diferença de dias entre o lançamento do custo e o pagamento, estes pagamentos eram contabilizados a débito da conta “21101001035 – FORNECEDORES DIVERSOS” e a crédito da conta analítica correspondente à conta sintética “11102 – BANCOS C/MOVIMENTO”, já que de acordo com a ECD havia 21 (vinte e uma) contas analíticas correspondentes a contas correntes bancárias. Vide demonstrativo abaixo dos fornecedores com suspeita de fraude. [...]

38. Analisando-se as NF-e emitidas por elas constatei que das 20 (vinte) pessoas jurídicas fornecedoras do sujeito passivo em 2018, 13 (treze) foram constituídas no próprio ano de 2018 e 4 (quatro) foram constituídas no ano de 2017, e em relação às 20 (vinte) pessoas jurídicas fornecedoras todas elas, sem exceção, só emitiram notas fiscais apenas em parte do ano e algumas venderam produtos tão díspares como material de construção, produtos de alimentação, higiene, limpeza, automotivos, combustíveis, refrigerantes, EPI, smartphones, bebidas alcoólicas, papelaria, estes dois fatos só reforçam os fortes indícios de que na realidade são empresas “noteiras”. [...]

39. Uma observação importante é que no caso da PJ Janaina Barbosa Bernardo não foi emitida NF-e em 2018 para o sujeito passivo ou qualquer outra PJ, intimado a apresentar a comprovação de pagamento e as NF-e que deram origem aos lançamentos contábeis e apropriação do custo, ele não respondeu e não apresentou a comprovação.

40. Outro fator que chama a atenção e reforça a tese de empresas “noteiras”, é que das 20 (vinte) pessoas jurídicas fornecedoras do sujeito passivo, constatei que apenas 03 (três) delas compraram mercadorias no período e nenhuma destas

mercadorias foi material de construção, mas mesmo as que compraram, as compras foram concentradas em um ou três meses. [...]

41. Uma observação importante a se fazer no presente caso é que, primeiramente, constatei que o sujeito passivo iniciava as compras na pessoa jurídica fornecedora logo após a sua abertura e em valores elevados, muitas da NF-e tinham a numeração “1” ou perto disso, a segunda observação é que ao escriturar tais compras na ECD as datas e os números das notas fiscais contabilizadas não coincidiam com a emissão das NF-e, o que gera estranheza, uma vez que como Lucro Real ele teria que obedecer o regime de competência, uma hipótese poderia ser que o produto desse entrada antes de ir para o canteiro de obras, para só então ser contabilizado como custo, mas não encontrei tais lançamentos, muitas das vezes a NF-e emitidas em nome do sujeito passivo não eram nem contabilizadas, o que se constata através do total das NF-e emitidas e o total apropriado como custo, vide Demonstrativo 7 abaixo. Na realidade na contabilização dos custos destas 20 (vinte) pessoas jurídicas fornecedoras, somente em seis se obedeceu rigorosamente o regime de competência, vide demonstrativo abaixo com a marcação em amarelo da contabilização correta. [...]

42. Abaixo tem-se os valores contabilizados no ano de 2018 como custos na conta analítica “32101000011 – INSUMOS” e que foram glosados por esta Fiscalização por ter fortes indícios de serem pessoas jurídicas emitentes de notas fiscais “frias” (empresas “noteiras”), além do fato de que o sujeito passivo devidamente cientificado dos fatos não apresentou as provas dos efetivos pagamentos a tais fornecedores. Só uma observação em relação a PJ G. F. de Lima Comércio de Material de Construção, apesar de haver emissão de NF-e em outubro de 2018 para o sujeito passivo no total de R\$ 673.565,60, estas compras não foram contabilizadas. Saliento que as principais informações das Notas Fiscais Eletrônicas – NF-e emitidas por estes fornecedores, tendo como destinatário o sujeito passivo, foram incluídos no Processo Administrativo Fiscal do Auto de Infração, inclusive informando a chave das Notas Fiscais Eletrônicas -NF-e, caso haja interesse para consulta é só clicar no link abaixo e digitar a chave informada:

<https://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/consultaRecaptcha.aspx?tipoConsulta=resultado&tipoConteudo=d09fwabTnLk=>

43. Outras características destas pessoas jurídicas listadas acima é que raramente apresentam as declarações e escriturações exigidas pela RFB, outra característica encontrada é que todas elas nunca entregaram GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social indicando registro de empregados, também não há movimentação financeira e quando há são em valores muito abaixo do total de NF-e emitidas, muito estranho para o presente caso, já que recebiam os pagamentos realizados pelo sujeito passivo através de cheques em quantias elevadas, outra característica destas pessoas jurídicas é que das 20 (dez) listadas, 19(dezenove) foram constituídas sob a forma de empresário individual, um forte indício de constituição de pessoa jurídica emitente de notas fiscais

“frias” é a sua constituição sob a forma de empresário individual com pessoa física sem capacidade econômica, mais conhecidos como “laranjas”.

Dos Lançamento do IRPJ e da CSLL

44. Saliento que a responsabilidade de comprovar os custos e despesas escriturados e redutores do resultado da pessoa jurídica é única e exclusiva desta, não cabe ao sujeito passivo tentar inverter o ônus da prova, pois não há previsão legal para tal conduta, além do mais o sujeito passivo é obrigado a guardar os documentos que embasaram a sua escrituração contábil pelos 05 (cinco) anos dentro de período antes da decadência, no presente caso como os valores envolvidos são vultosos é necessário a apresentação da comprovação de pagamento que deram origem aos custos lançados em sua escrituração contábil.

45. Observo ainda que a jurisprudência administrativa é pacífica nesta questão, ou seja, o ônus de comprovar os seus custos e despesas que foram deduzidos na determinação do lucro real é do contribuinte e não do fisco, vide abaixo alguns julgados recentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sobre o tema. [...]

46. Além dos fatos acima narrados, há também o fato de que a maioria destes fornecedores atualmente estão com o cadastro CNPJ na condição de INAPTO, outra parte já foi BAIXADO nos cadastros da RFB, após ter uma vida empresarial de curta duração, só seis destes fornecedores atualmente estão com o cadastro CNPJ na condição de ATIVO e estão localizados em pequenas cidades do interior de Pernambuco, além do fato de que estes que estão na condição de ATIVOS no cadastro CNPJ, todos eles estão com a inscrição bloqueada no CACEPE – Cadastro de Contribuintes do Estado de Pernambuco, sendo NULOS os atos praticados, bem como INIDÔNEOS os documentos fiscais, que sejam emitidos por estes contribuintes. Esclareço que a consulta ao cadastro CNPJ é pública e pode ser verificada no próprio site da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, no link https://servicos.receita.fazenda.gov.br/servicos/cnpjreva/cnpjreva_solicitacao.aspx, os Atos Declaratórios Executivos – ADE, que decretaram a inaptidão no cadastro CNPJ, também são de consulta pública, aberto a qualquer interessado, e podem ser consultados nº link <http://servicos.receita.fazenda.gov.br/Servicos/editais/consultaEditais.aspx>, para realizar a consulta é só colocar o CNPJ e a data da situação cadastral constante no cadastro CNPJ. No caso da consulta aos Editais de Bloqueio no CACEPE podem ser consultados nº link <https://www.sefaz.pe.gov.br/Publicacoes/Editais/Intimacao-Bloqueio-Inscricao-Estadual/Paginas/Bloqueio.aspx>, neste caso é só consultar pela data de bloqueio informada nos quadros demonstrados anteriormente. Saliento que foram incluídos no Processo Administrativo Fiscal do Auto de Infração todas as telas extraídas das consultas realizadas por esta Fiscalização em relação ao Cadastro CNPJ, ADE de Inaptidão do Cadastro CNPJ e os Editais de Bloqueio no Cacepe publicados pela Sefaz/PE, também estão presentes nº Processo as consultas que realizei no “Google Street View” em relação ao endereço dos

fornecedores do sujeito passivo com indícios de fraude, naqueles casos em que o endereço informado no cadastro CNPJ existia, não necessariamente indicando que estes fornecedores funcionavam nestes endereços.

47. Os fornecedores do sujeito passivo listados nos demonstrativos acima estão sendo investigados pelos fiscos federal e estadual de Pernambuco, com fortes indícios de serem empresas "noteiras", que são empresas constituídas e registradas de forma fraudulenta e na realidade não exercem suas atividades, ou seja, só existem no papel e são utilizadas para várias espécies de fraude no âmbito tributário, principalmente a emissão de notas fiscais "frias", que não são lastreadas em pagamentos e na comercialização real de mercadorias e serviços.

48. Entretanto, havia a possibilidade do sujeito passivo ter agido de boa-fé, mesmo em casos de fraude envolvendo a emissão de notas fiscais cujas operações nelas retratadas não ocorreram no mundo dos fatos, as chamadas notas fiscais "frias", também temos que considerar que este sujeito passivo de boa-fé não soubesse, a priori, da inidoneidade das notas fiscais sob apreço. Afinal, a emissão de notas fiscais inidôneas constitui fraude cometida contra a própria Administração Tributária que, por óbvio, além de não ter como prevenir o cometimento do ilícito, só pode dele tomar ciência depois do fato consumado, isto é, depois que a fraude foi perpetrada pela empresa emitente de notas "frias".

49. Ocorre que, uma vez que foram emitidas notas fiscais inidôneas para este sujeito passivo poderia ocorrer em conluio com a empresa "noteira", beneficiando-se da fraude, razão pela qual incumbe ao sujeito passivo comprovar perante o Fisco, não só a efetivação do pagamento do preço consignado na nota fiscal, mas também o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços, a exemplo do disposto no parágrafo único do art. 82 da Lei nº 9.430, de 1996, que estabelece: [...]

50. Todas as normas constantes da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações subsequentes, foram regulamentadas pela Receita Federal através de vários atos normativos infralegais. A Instrução Normativa RFB nº 1634, de 06/05/2016, vigente à época dos fatos ocorridos e revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1863, de 27 de dezembro de 2018, no que diz respeito a este assunto dispôs o seguinte sobre o tema: [...]

51. De acordo com a IN, na hipótese de pessoa inexistente ou incapaz de realizar suas atividades operacionais, a declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ não produz efeitos somente a partir do respectivo ato declaratório, mas desde a sua constituição, se ela jamais houver exercido atividade, ou seja, for inexistente de fato, como é o presente caso, uma vez que as pessoas jurídicas listadas mais acima só foram constituídas para emitirem notas fiscais "frias", já que são iguais em todos os indícios, não recolhem absolutamente nada de tributos, não apresentam declarações ou escriturações fiscais digitais, não têm escrituração contábil, não têm empregados, haja vista não apresentarem a GFIP e nem recolhimentos de encargos sociais, não há compras de mercadorias por parte

delas e o principal, na sua maioria não há movimentação financeira, muito estranho para empresas que movimentaram milhões de reais em mercadorias. Ressalva-se ainda que a inidoneidade de documentos em virtude de inscrição declarada inapta não exclui as demais formas de inidoneidade de documentos previstas na legislação, nem legitima os emitidos anteriormente às datas referidas no § 3º.

52. O referido dispositivo legal deixa claro que há outras hipóteses de inidoneidade de documentos além daqueles que são emitidos por pessoas jurídicas cuja inscrição no CNPJ seja considerada inapta, isto é, há hipótese de inidoneidade mesmo em relação a empresas que estejam com a inscrição no CNPJ ativa, então há a necessidade de comprovação da efetividade das operações retratadas nas notas fiscais pelos contribuintes de boa-fé.

53. Todos estes fornecedores do sujeito passivo estão sob investigação, e na sua grande maioria estão com a inscrição no cadastro CNPJ na condição de INAPTA, outros tiveram “vida curta”, abriram num mês e BAIXARAM a sua inscrição no mês seguinte ou nos meses seguintes, outros tiveram suas inscrições estaduais canceladas no CACEPE pela Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco, considerando-se NULOS os atos praticados, bem como considerando-se como INIDÔNEOS os documentos fiscais que foram emitidos pelas inscrições estaduais destes fornecedores.

54. Em virtude das várias intimações enviadas por esta Fiscalização ao sujeito passivo para que ele comprovasse a efetividade dos pagamentos e a recusa dele em não fornecer tais comprovações, analisei as escriturações contábeis dos anos de 2017 e 2018 e constatei que o pagamento a estes fornecedores se deu através da emissão de cheques e escriturados na conta contábil “11102 - BANCOS C/ MOVIMENTO”, desta forma selecionei alguns lançamentos de pagamento a estes fornecedores por amostragem e o intimei através dos TIF 3, de 11/11/2020, e TIF 4, de 30/12/2020, para que ele apresentasse as respectivas cópias digitais dos cheques sacados/compensados autenticados pela instituição financeira conjuntamente com os respectivos extratos bancários.

55. Nestas intimações solicitei em relação às cópias digitais dos cheques sacados/compensados que só seriam aceitas as fornecidas e autenticadas pelas instituições financeiras emitentes, não se aceitando cópias simples, que porventura estivessem guardadas nos arquivos do sujeito passivo, a lista dos pagamentos a serem apresentados conforme solicitação estavam nos ANEXOS aos TIF 3 e TIF 4.

56. Nas referidas intimações ainda reforcei que em relação aos extratos bancários e as cópias digitais dos cheques compensados/sacados autenticados pelas instituições financeiras, o sujeito passivo como cliente da instituição financeira, poderia solicitar uma segunda via on-line ou presencialmente e as cópias digitais dos cheques e os extratos bancários poderiam ser fornecidos sem maiores problemas, mas se houvesse algum problema por parte do sujeito passivo que o

impedissem de solicitar estas segundas vias às instituições financeiras (muitos bancos cobram tal serviço de seus clientes), não haveria impedimento do próprio sujeito passivo de autorizar expressamente e por escrito o acesso, por parte da Receita Federal, aos dados e documentos bancários, nos termos do inciso V do § 3º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001, o que acabou não se concretizando pelo fato do sujeito passivo ter se omitido em sua resposta.

57. Ainda em relação as Notas Fiscais Eletrônicas – NF-e emitidas por estes fornecedores nos anos de 2017 e 2018, verifiquei que boa parte delas foram emitidas com o frete CIF (Cost, Insurance and Freight), em que a responsabilidade pelo frete pelo transporte das mercadorias seria do próprio vendedor, no entanto, analisando-se os Conhecimentos de Transporte Eletrônico – CT-e em que o sujeito passivo foi destinatário de mercadorias nos anos de 2017 e 2018 e não encontrei um único CT-e emitidos por estes fornecedores destinando as mercadorias para o sujeito passivo, sem considerarmos que também não encontrei CT-e emitidos tendo estes fornecedores como remetentes de mercadorias para quaisquer dos seus supostos compradores, nestes casos, solicitei ainda através dos TIF 3 e TIF 4 que se esclarecesse esta situação, apresentado as provas respectivas, o que não foi apresentado pelo sujeito passivo.

58. As despesas computadas na apuração do resultado, amparadas por notas fiscais inidôneas, são passíveis de glosa pelo Fisco, uma vez que somente são dedutíveis para fins de apuração do lucro real as despesas que, além de necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, forem documentalmente comprovadas.

59. Desta forma, tomando-se por base os valores contabilizados como custos (insumos) com estes fornecedores indicados nos “Demonstrativos 7” dos anos de 2017 e 2018 e a apuração do resultado nas ECF dos anos de 2017 e 2018, ficam demonstrados abaixo os novos valores apurados de IRPJ e CSLL. [...]

60. Desta forma, os valores lançados no Auto de Infração são de R\$ 3.264.107,34 (IRPJ) e R\$ 1.180.407,67 (CSLL) pelo fato do sujeito passivo não ter comprovado documentalmente os custos decorrentes de pagamentos a fornecedores suspeitos de emitirem notas fiscais “frias” (empresas noteiras).

Das Estimativas Mensais

61. Nos cálculos das estimativas mensais o sujeito passivo optou pelos balanços ou balancetes de suspensão e/ou redução, como forma de suspender e/ou reduzir os recolhimentos mensais do IRPJ e da CSLL, ele apurou as estimativas mensais de acordo com os demonstrativos abaixo, conforme Registros “N620 – Apuração do IRPJ Mensal por Estimativa” e “N660 – Apuração da CSLL Mensal por Estimativa”. [...]

62. Diante do fato que na base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados mensalmente há a influência dos custos realizados com os fornecedores com indícios de fraude, fez-se necessário a readequação da apuração mensal

desconsiderando-se estes custos, razão pela qual houve nova apuração do IRPJ e da CSLL mensais condizentes com esta realidade, vide demonstrativos abaixo com os novos cálculos.

Ano 2017:

Valores mensais contabilizados na conta contábil “32101000011 INSUMOS” em relação aos fornecedores com indícios de emissão de notas fiscais “Frias”: [...]

Valores mensais escriturados pelo sujeito passivo na ECF, correspondentes ao Registro “L300 - Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal”: [...]

Valores mensais devidos com base na glosa dos custos mensais em virtude de terem sido apropriados em relação a fornecedores com indícios de serem emitentes de notas fiscais “frias”: [...]

Ano 2018:

Valores mensais contabilizados na conta contábil “32101000011 INSUMOS” em relação aos fornecedores com indícios de emissão de notas fiscais “Frias”: [...]

Valores mensais escriturados pelo sujeito passivo na ECF, correspondentes ao Registro “L300 - Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal”: [...]

Valores mensais devidos com base na glosa dos custos mensais em virtude de terem sido apropriados em relação a fornecedores com indícios de serem emitentes de notas fiscais “frias”: [...]

Do Lançamento da Multa Isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL

63. A legislação prevê que o contribuinte possa optar pelo pagamento do imposto em cada mês determinado sobre a base de cálculo estimada, conforme os artigos 2º e 3º da Lei nº 9.430, de 27/12/1996. [...]

64. Por sua vez o artigo 35 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, o contribuinte poderá elaborar balanço ou balancetes mensais para suspender ou reduzir o pagamento do IRPJ e da CSLL calculados a partir da receita bruta mensal. [...]

65. O art. 35 da Lei nº 8.981/1995 e o art. 2º da Lei nº 9.430/1996 não se tratam de duas formas opcionais e distintas de apuração do IRPJ e da CSLL mensais, neste caso, a legislação reconhece a possibilidade do contribuinte poder verificar efetivamente o valor dos tributos já pagos em qualquer mês do ano, desta forma, foi permitido adotar a possibilidade de suspender ou reduzir os pagamentos mensais por estimativa, através do levantamento de balanços ou balancetes mensais, desde que comprovado que o valor acumulado já pago excede o valor que seria devido a título de IRPJ e CSLL, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

66. Portanto, a previsão do art. 35 da Lei nº 8.981/1995 não é mais uma forma de se apurar e recolher o IRPJ e a CSLL, na realidade trata-se de uma permissão para que o contribuinte ao adotar o recolhimento por estimativa mensal possa reduzir

ou suspender os pagamentos dessas estimativas, desde que comprove mediante balanço ou balancetes mensais, observando-se sempre as regras contábeis e fiscais.

67. Diante destes fatos a legislação tributária prevê que a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL configura uma infração sujeita à imposição de multa isolada, nos termos da alínea “b” do inciso II artigo 44 da Lei 9.430/1996. [...]

68. Por sua vez a aplicação da multa isolada após encerramento do período de apuração do IRPJ e da CSLL é expressamente prevista no art. 53 da Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017, que determina o lançamento, após o término do anocalendário, da multa sobre os valores de estimativa não recolhidos, de forma concomitante a multa de ofício incidente sobre o imposto devido apurado com base no Lucro Real anual não recolhido. [...]

69. Verificada a falta de pagamento do tributo após o término do ano-calendário, o lançamento deve ser efetuado, abrangendo a multa de ofício isolada sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, além do tributo devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do termo final do prazo de pagamento.

70. Desta forma, foram lançados no Auto de Infração as multas isoladas pelo não recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL apurados como devidos com base nos balanços ou balancetes de suspensão e/ou redução escriturados nos Registros “N620 – Apuração do IRPJ Mensal por Estimativa” e “Registro N660 – Apuração do IRPJ Mensal por Estimativa” conforme cálculos desta Fiscalização demonstrados mais acima correspondentes dos anos 2017 e 2018, conforme demonstrativos abaixo.

71. Desta forma, os valores lançados no Auto de Infração são de R\$ 1.697.337,12 (IRPJ) e R\$ 579.608,32 (CSLL) a título de multa isolada por ter recolhidos os valores mensais destes dois tributos.

Pagamento sem Causa ou a Beneficiário não Identificado

72. Considerando que o sujeito passivo foi intimado diversas vezes a comprovar materialmente os valores contabilizados de pagamento aos fornecedores com suspeitas de emitir notas fiscais “frias” (empresas noteiras) e deliberadamente se recusou a apresentar tais documentos, restou configurado a situação de pagamentos sem causa ou de operações não comprovadas, contabilizadas como aquisição de insumos a fornecedores inexistentes de fato.

73. Tal situação decorre do fato de que a contabilização dos pagamentos a tais fornecedores ocorreu a crédito da conta “BANCOS C/MOVIMENTO”, uma vez que há fortes indícios de que tais fornecedores são na realidade empresas “noteiras”, que só foram abertas para emissão de notas fiscais “frias”, faz-se necessário a efetividade da comprovação de que realmente ocorreram tais pagamentos direcionados a tais fornecedores, uma vez que o sujeito passivo não comprovou

que tais pagamentos contabilizados foram direcionados para tais fornecedores, resta a saída de numerário devidamente contabilizada que pode ter tido outra destinação, além daquela contabilizada para compra de insumos, ou seja, o sujeito passivo pode ter destinado tais pagamentos a operações não contabilizadas ou a beneficiários não identificados, e uma vez surgida tal situação ocorre o fato gerador do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF.

74. Uma vez surgida tal situação surge o fato gerado do IRRF, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35% (trinta e cinco), com reajustamento da base de cálculo, conforme determina o art. 61 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995. [...]

75. A previsão de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado também está prevista na Instrução Normativa RFB nº 1634, de 06/05/2016, vigente à época dos fatos ocorridos e revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1863, de 27 de dezembro de 2018, no que diz respeito a este assunto dispôs o seguinte sobre o tema: [...]

76. No caso dos lançamentos contábeis dos pagamentos efetuados, que deram origem ao lançamento do IRRF, foram os realizados no “PASSIVO CIRCULANTE – OBRIGAÇÕES A CURTO PRAZO – 21101 FORNECEDORES/PRESTADORES – 21101001035 FORNECEDORES DIVERSOS”, desta forma, todos os lançamentos que continham alguma destinação em relação aos fornecedores com indícios de emitirem notas fiscais “frias” e que envolviam pagamentos em cheques foram considerados como fato gerador do IRRF, conforme abaixo: [...]

Do Lançamento do IRRF – Pagamento sem Causa ou a Beneficiário não Identificado

77. Com base nos fatos geradores dos pagamentos contabilizados dos anos de 2017 e 2018, conforme demonstrativos acima, foram lançados os valores do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, salientando que o fato gerador do imposto é diário, de acordo com o estatuto no art. 70 da Lei nº 11.196, de 21/11/2005. [...]

78. Desta forma, foi lançado no Auto de Infração o IRRF conforme demonstrativo abaixo: [...]

Da Aplicação da Multa de Ofício de 75% (setenta e cinco por cento)

79. Foi aplicado ao lançamento a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), de acordo com o estatuto no Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07. [...]

Do Agravamento da Multa de Ofício

80. Além da multa de ofício cabe também do presente caso o agravamento da multa em 50% (cinquenta por cento) pelo fato do sujeito passivo ter sido intimado várias vezes e simplesmente ter ignorado as intimações enviadas e não ter atendido que fora solicitado, conforme previsão do inciso I do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07. [...]

Da Multa Qualificada

81. Diante dos fatos já expostos nos itens anteriores as condutas adotadas em relação ao Sujeito Passivo caracterizam-se nas hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964.

81.1. O sujeito passivo deliberadamente vinha simulando pagamentos a pessoas jurídicas inexistentes de fato, com fortes indícios de terem sido constituídas com o único intuito de emitir notas fiscais “frias” (empresas noteiras).

81.2. O fato do sujeito contabilizar tais pagamentos na sua contabilidade, pagamentos estes não comprovados materialmente por ele, mesmo tendo sido intimado várias vezes a comprová-los, configura-se fraude, uma vez que ele não demonstrou efetivamente a compra de insumos contabilizados e que tais pagamentos podem ter tido outro tipo de destinação.

81.3. O fato de ter contabilizado pagamentos a fornecedores com indícios de não existirem, o sujeito passivo deduziu da apuração do lucro líquido estes supostos custos como forma de diminuir o seu lucro e automaticamente pagar menos tributos, caracterizando-se a sonegação.

82. A previsão legal da multa de 150% encontra-se no art. 44, §1º da Lei nº 9.430, de 1996 e Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, a seguir transcritos. [...]

83. A figura dolo, fraude e simulação estão definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 novembro de 1964, vide abaixo. [...]

84. Aliás o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF vem mantendo a aplicação de multa qualificada nos lançamentos baseados em utilização de notas fiscais inidôneas, a teor das seguintes decisões. [...]

Da Responsabilidade Tributária do Sócio do Sujeito Passivo

85. No intuito de deduzir custos o sujeito passivo utilizou-se de notas fiscais cujas evidências apontam para a não existência real das operações por elas acobertadas, conforme demonstrado neste Relatório Fiscal, desta prática reiterada ficou caracterizada a redução dos valores dos tributos devidos por meio da utilização de documentos inidôneos, emitidos para acobertar operações simuladas de compra. Diante disso, ocorreu a qualificação das multas sobre os diversos créditos constituídos e ficou caracterizada a responsabilidade solidária do sócio-administrador do sujeito passivo, o Sr. Julio Cesar Gomes da Silva, CPF xxx.xxx.xxx-xx, detentor de 90% (noventa por cento) das quotas da sociedade por responsabilidade limitada, por atos praticados com infração à lei, com relação ao Autos de infração constituído no presente processo.

86. A sujeição passiva solidária nos termos do art. 124, inciso I e art. 135, inciso III da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional), da pessoa física abaixo identificada, pois incumbe aos administradores a regular condução dos negócios da pessoa jurídica, sendo que, no presente caso, houve atuação com

excesso de poderes frente ao contrato social e infração à lei, que caberia ao sócio com poder de administração zelar.

87. A responsabilidade solidária pelo crédito tributário encontra previsão no art. 124 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) e no Art. 135, inciso III, que trata da responsabilidade tributária os gestores das entidades fiscalizadas. [...]

88. As condutas do sócio-administrador ao permitir que a pessoa jurídica da qual ele administra também se enquadram no artigo 1º e artigo 2º, inciso I, da Lei 8.137, de 27/12/1990, os quais dispõem: [...]

89. Aliás a jurisprudência do CARF é pacífica neste sentido, de caracterização da responsabilidade solidária dos sócios-administradores por condutas praticadas com excesso de poderes, infração de lei ou contra o contrato social, vide abaixo. [...]

4. Os Recorrentes apresentaram suas Impugnações. Inicialmente, o Relator na DRJ elaborou pedido de diligência (fls. 736/741), especialmente para que a Unidade de Origem confirmasse a realização dos pagamentos para fins da exigência do IRRF do art. 61 da Lei nº 8.981/1995, por meio da expedição de RMF:

Assim, proponho que este processo seja encaminhado à fiscalização, para que esta diligencie no sentido de obter, via RMF, os dados da movimentação bancária do interessado, no período abrangido pelo lançamento fiscal.

Veja-se que é provável que a presunção simples (ou humana) da fiscalização possa ser comprovada pelos dados dos extratos bancários e cópias de cheques. Nesse caso, a diligência se completa com a anexação das provas e com um relatório conclusivo demonstrando a coincidência de datas e valores dos extratos bancários com os da autuação.

Mas é possível que o interessado tenha apenas “comprado” Notas fiscais para diminuir o IRPJ e a CSLL e que a escrituração contábil apresente um saldo da conta contábil “Bancos” menor do que o saldo real obtido por meio dos extratos bancários. Nesse caso, a diligência se completa com a anexação das provas e um relatório conclusivo que demonstre a divergência entre o que consta na contabilidade e os saldos bancários, bem como, se for o caso, a demonstração da inocorrência de qualquer pagamento sem causa. Creio ser este o cenário menos provável.

Por fim, é possível que os valores que seriam excedentes nas contas bancárias tenham sido utilizados para efetuar pagamentos, provavelmente sem causa legítima e a beneficiários desconhecidos, em datas e com valores diversos dos que constam na autuação. Nesse caso, a diligência se completa com a anexação das provas, além da lavratura de um Relatório Fiscal, planilha de cálculos e respectivo Auto de Infração Complementar de IRRF, nos moldes do § 3º, do art. 18, do Decreto nº 70.235, de 1972, e suas alterações.

5. A diligência foi realizada de forma detalhada, com a elaboração de Relatório Fiscal (Arquivo não paginável de fls. 1.132) em que se concluiu o seguinte:

46. Desta forma, atendido à diligência determinada pelo Sr. Julgador da DRJ08, convertida em fiscalização em função das razões expostas anteriormente neste Relatório Fiscal, comprovada pelos dados dos extratos bancários e cópias de cheques, completando-se com a anexação das provas e com um relatório conclusivo demonstrando a coincidência de datas e valores dos lançamentos contábeis na conta “11102 - BANCOS C/ MOVIMENTO”, base para a autuação do IRRF, e dos extratos bancários e as respectivas cópias de cheques, comprovando-se, efetivamente, que os pagamentos foram realizados sem causa ou a beneficiários não identificados, já que os valores contabilizados como pagamentos a empresas “noteiras” foram sacados diretamente no caixa das instituições financeiras, através de cheques nominais ao próprio sujeito passivo.

47. Por fim, através da análise dos extratos das contas correntes e das cópias dos cheques utilizados para tais fins, que os valores que seriam excedentes nas contas bancárias foram utilizados para efetuar pagamentos, sem causa legítima e a beneficiários não identificados, em datas e com valores coincidentes com a conta contábil “11102 - BANCOS C/ MOVIMENTO”, base para a autuação do IRRF.

48. Desta forma não houve necessidade da lavratura do respectivo Auto de Infração Complementar de IRRF, nos moldes do § 3º, do art. 18, do Decreto nº 70.235, de 1972, e suas alterações, uma vez que o lançamento do IRRF atendeu perfeitamente ao disposto na Solução de Consulta Interna COSIT nº 11/2013, de que a glosa de custo ou despesa, baseada em nota fiscal inidônea foi compatível com o lançamento reflexo do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) motivado pelo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, já que diante da comprovação por parte desta fiscalização, ocorreu o efetivo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado através dos cheques nominais ao próprio sujeito passivo, todos sacados, sem exceções, na chamada “boca do caixa”, nas instituições financeiras às quais ele mantinha contas correntes bancárias nos períodos analisados.

6. Em seguida, os autos retornaram à DRJ, oportunidade em que foi proferido acórdão (fls. 1.139/1.207) julgando improcedentes as Impugnações, com a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017, 2018

NULIDADE.

Não há ato ou termo lavrado por pessoa incompetente e nem despachos ou decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PRESUNÇÃO. UTILIZAÇÃO. LEGITIMIDADE.

A presunção humana é um dos meios de prova admitidos em Direito, que admite, por sua vez, a prova em sentido oposto, que não foi produzida, neste caso. Ao contrário, a diligência comprovou que a presunção estava correta.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. MEIO DE PROVA. AMPARO DOCUMENTAL.

A validade da escrituração contábil como meio de prova depende da existência de amparo documental hábil e idôneo. Lançamentos contábeis que não atendam a esses requisitos não constituem meio de prova.

GLOSA PARCIAL DE CUSTOS. ARBITRAMENTO DO LUCRO. INAPLICABILIDADE.

A constatação de que alguns lançamentos contábeis não refletem a realidade dos fatos não implica em desqualificação da escrita contábil, de modo que a glosa de custos não comprovados que representam uma pequena fração dos custos totais não justifica o arbitramento do lucro.

CUSTOS NÃO COMPROVADOS. GLOSA.

Correta a glosa de custos cujos lançamentos contábeis não estão amparados em documentos hábeis e idôneos.

MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA APÓS O FIM DO ANO-CALENDÁRIO. APLICABILIDADE.

A alteração realizada pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, evidencia a possibilidade de aplicar duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante do lucro real anual. A nova redação é direta e impositiva quando define que "serão aplicadas as seguintes multas". E mais, ao estabelecer a exigência isolada da multa sobre o valor da estimativa mensal não recolhida, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano-calendário, a lei, obviamente, autoriza a imposição da multa após o fim do ano-calendário.

MULTA QUALIFICADA. 150%. SIMULAÇÃO. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUIO. APLICABILIDADE.

A compra de Notas Fiscais "frias" para justificar custos inexistentes, associada aos saques em espécie dos respectivos cheques comprovam a ocorrência de simulação, fraude, sonegação e conluio.

MULTA AGRAVADA. AUMENTO DE 50%. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. APLICABILIDADE.

O interessado dificultou ao máximo o acesso da fiscalização à sua movimentação bancária, necessária ao bom andamento da fiscalização. Essa atitude retardou a ação fiscal, gerou um pedido de diligência, cuja execução foi também retardada

pelo interessado, obrigando a abrir nova fiscalização para emissão de RMF, de forma que o embaraço à fiscalização restou caracterizado.

AUTO REFLEXO. CSLL.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2017, 2018

IRRF SOBRE PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. ACUSAÇÃO GENÉRICA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste a alegada acusação genérica e o enquadramento legal das infrações está correto.

RESPONSABILIZAÇÃO SUBSIDIÁRIA DA FONTE PAGADORA. INEXISTÊNCIA.

O IRRF sobre pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados é de tributação exclusiva na fonte pagadora.

MULTA AGRAVADA. APLICABILIDADE.

A multa pela prática da infração de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado pode ser aplicada sem agravamento, pois este não decorre da infração, mas, sim, do embaraço causado à fiscalização, no curso da ação fiscal.

MULTA QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

A multa pela prática da infração de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado pode ser aplicada sem qualificação, pois esta não decorre dessa prática, mas, sim, da presença, nessa prática, de simulação, sonegação, fraude e conluio.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017, 2018

IRPJ. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. SR. JÚLIO CESAR GOMES DA SILVA. ART. 124, INCISO I, E ART. 135, INCISO III, DO CTN.

Provado que o sócio administrador do sujeito passivo, que possuía seu efetivo comando, promoveu o cometimento de infrações, que se caracterizaram pela utilização de Notas Fiscais “frias” (ideologicamente falsas) para criar custos fictícios, restam configuradas simulação, sonegação, fraude, além de conluio com as empresas “noteiras”. Portanto, foi demonstrado não só o seu interesse na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal” (art. 124, I, do CTN), mas, também, a prática de atos com excesso de poderes, infração de lei e de contrato social (art. 135, III, do CTN).

IRRF. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. SR. JÚLIO CESAR GOMES DA SILVA. ART. 124, INCISO I, E ART. 135, INCISO III, DO CTN.

Provado que o sócio administrador do sujeito passivo, que possuía seu efetivo comando, promoveu o cometimento de infrações, que se caracterizaram pela utilização de Notas Fiscais “frias” (ideologicamente falsas) para justificar a realização de pagamentos sem causa para si mesmo, restam configuradas simulação, sonegação, fraude, além de conluio com as empresas “noteiras”. Portanto, foi demonstrado não só o seu interesse na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal” (art. 124, I, do CTN), mas, também, a prática de atos com excesso de poderes, infração de lei e de contrato social (art. 135, III, do CTN).

Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

7. Inconformados, os Recorrentes interpuseram seus Recursos Voluntários.
8. A Recorrente CONSTRUTORA ANDRADE GUEDES LTDA. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL (fls. 1.226/1.262) afirmou, em síntese, que: uma vez desconsiderada a sua contabilidade para fins de apuração do lucro tributável, a única opção seria a adoção do arbitramento do lucro, sob pena de descumprimento do art. 47 da Lei 8.981/1995, razão pela qual o “procedimento fiscal revela-se nulo/inexistente”; os motivos que levaram a presumir a irregularidade dos fornecedores seriam improcedentes, pois (i) existe justificativa para a contratação de pessoas jurídicas localizadas no interior do Pernambuco e (ii) não há indício de que a Recorrente teria atuado em conluio com as empresas supostamente fraudulentas; as declarações de inaptidão dos fornecedores foi posterior às aquisições; a aplicação concomitante de multa de ofício e multa isolada pelo pagamento a menor de estimativas mensais seria ilegítimo; a autuação de IRRF seria nula, pois houve acusação genérica “sem indicação da hipótese legal verificada”; há indicação nos registros contábeis a respeito dos beneficiários e da causa da contratação (insumos para a produção dos serviços); seria necessário comprovar que o fornecedor não submeteu os valores à tributação, a fim de evitar o *bis in idem*; a qualificação da multa seria improcedente, pois inexiste comprovação do dolo em fraudar o Fisco; a multa agravada de 225% seria incabível, pois foram apresentadas respostas, com omissão limitada ao que não foi encontrado pela Recorrente, bem como pelo fato de não haver recusa apta a constituir embaraço ou impedimento à fiscalização; a não identificação do beneficiário ou a falta de causa para o pagamento já constitui motivo para o lançamento de ofício do IRRF, não podendo fundamentar a qualificação e o agravamento da multa sobre esse tributo.
9. O Recorrente JULIO CESAR GOMES DA SILVA (fls. 1.265/1.306), por sua vez, além de reproduzir as razões da pessoa jurídica, alegou também que: a sua corresponsabilidade derivaria apenas do fato de ser sócio detentor de 90% das quotas da contribuinte, o que seria ilegítimo; não houve demonstração de conduta individualizada do Recorrente para justificar a responsabilização pelo art. 124, I, ou pelo art. 135, III, ambos do CTN.
10. É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator.

11. A Recorrente CONSTRUTORA ANDRADE GUEDES LTDA. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL interpôs seu Recurso Voluntário em 03/07/2023 (fls. 1.224), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação (fls. 1.223), por procurador habilitado. Já o Recorrente JULIO CESAR GOMES DA SILVA interpôs o seu recurso em 04/07/2023 (fls. 1.263), também dentro do prazo de 30 (trinta) dias de sua intimação (fls. 1.222), por procurador habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço dos recursos.

12. Como relatado, trata-se de Autos de Infração lavrados para exigir IRPJ, CSLL e IRRF dos anos-calendário de 2017 e 2018, em função da glosa de custos não comprovados e pagamentos feitos sem causa ou operação comprovada, por conta da constatação da existência de notas fiscais inidôneas. Foi aplicada multa qualificada e agravada, de 225%, por conta da caracterização de sonegação, fraude ou conluio, acrescido do fato de que o sujeito passivo teria sido intimado várias vezes ao longo da fiscalização sem ter atendido às solicitações realizadas (art. 44, § 2º, I, da Lei 9.430/1996). Também houve a responsabilização do sócio-administrador, Julio Cesar Gomes da Silva, com fundamento nos arts. 124, I, e 135, III, do CTN.

I. Preliminarmente: suposta nulidade dos Autos de Infração pela não realização de arbitramento do lucro

13. Os Recorrentes alegaram, preliminarmente, que os Autos de Infração seriam nulos, por violação ao procedimento fiscal correto por parte da Fiscalização. Afirmaram que os custos decorrentes das aquisições com notas fiscais supostamente inidôneas teriam sido todos registrados em sua contabilidade. Por essa razão, ao considerar que os custos seriam fictícios, o Auditor Fiscal teria considerado a própria contabilidade imprestável, o que tornaria o arbitramento do lucro obrigatório por força do art. 47, II, “b” da Lei 8.981/1995. O fundamento utilizado pela DRJ para negar esta alegação seria improcedente, pois os custos glosados seriam de “monta expressiva” – aproximadamente R\$ 9.009.728,16 e R\$ 7.681.804,69.

14. Segundo o art. 47, II, “b” da Lei 8.981/1995, é cabível o arbitramento do lucro quando a escrituração do contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem *imprestável para apurar o lucro real*. Ao fazer referência à *imprestabilidade* da escrituração, entendo que o dispositivo legal tem como referência os casos em que a contabilidade do contribuinte, globalmente considerada, não tem mínimas condições de ser utilizada para identificar o critério material do imposto. Daí a razão pela qual esta Turma Ordinária, em casos nos quais a Fiscalização efetua a glosa de guase todos os custos utilizados pelo contribuinte, entende cabível o arbitramento do lucro: nestas situações, não há como se identificar o *lucro*, razão pela qual a tributação por meio da sistemática do lucro real acabaria, na realidade, transformando-se em tributação da receita bruta. Nesse sentido:

ARBITRAMENTO DO LUCRO. VÍCIOS, ERROS OU DEFICIÊNCIAS NA ESCRITURAÇÃO. É legítima a aplicação do arbitramento quando quase todos os custos e despesas do contribuinte não possuem documentação hábil e idônea. Utilização do lucro arbitrado que beneficia o contribuinte, vez que a glosa desses valores significaria tributação sobre a receita bruta, sem percentual de presunção. (Acórdão nº 1301-006.865, Rel. Cons. Eduardo Monteiro Cardoso, Sessão de 14/04/2024)

A glosa da quase totalidade dos custos e das despesas operacionais, por falta de comprovação com documentação hábil e idônea, denota que a contabilidade do contribuinte é imprestável para se apurar o lucro real, devendo ser aplicado o regime do Arbitramento do Lucro. (Acórdão nº 1301-003.503, Rel. Cons. Nels Kichel, Sessão de 21/11/2018)

15. Há nítida distinção entre os casos em que a glosa é de quase a totalidade dos custos e este caso. Como bem apontado pela DRJ, a glosa se limitou a cerca de 9,82% (2017) e 6,37% (2018) de todos os custos do contribuinte. Ou seja, não houve motivo para se concluir que a contabilidade seria imprestável, sendo legítima a atuação da Fiscalização que teve como objetivo confirmar ou não a ocorrência daqueles dispêndios específicos. Certamente, se o lucro fosse arbitrado neste caso, o mais provável seria a anulação dos Autos de Infração, pois (i) a glosa dos custos se deu em patamar reduzido e (ii) sequer foi questionada durante a fiscalização a correção ou não da contabilidade do sujeito passivo, servindo esta como ponto de partida para a Fiscalização.

16. Diante desses elementos, rejeito a alegação de nulidade.

II. Mérito

II.1. MOTIVAÇÃO PARA A SE PRESUMIR A IRREGULARIDADE DOS FORNECEDORES E PARA SE REALIZAR AS GLOSAS

17. Os Recorrentes questionam a motivação utilizada pela Autoridade Fiscal para concluir pela irregularidade de determinados fornecedores do contribuinte. Defendem que as contratações em cidades no interior do Estado de Pernambuco seriam justificadas por conta da sua principal obra estar localizada naquele Estado. Além disso, é comum que empresas “de fachada” também mantenham operações reais, como admitido no Relatório Fiscal, não sendo possível presumir a irregularidade, especialmente por não haveria sequer indício de que o contribuinte teria atuado em conluio. Os documentos que comprovariam as operações não puderam ser localizados, pelas mudanças de endereço e pela Covid-19. As declarações de inaptidão dos fornecedores também não poderiam retroagir.

18. O ponto central da controvérsia relativa à glosa de aquisições com notas supostamente inidôneas diz respeito à constatação ou não da existência de boa-fé da adquirente. Caso se demonstre que as operações efetivamente ocorreram, sem que essa tenha conhecimento dos ilícitos praticados pelos fornecedores, deve ser prestigiada a efetividade da aquisição. Este é o

racional da tese fixada no REsp nº 1.148.444/MG, julgado sob o rito dos Recurso Repetitivos (Tema nº 272), que posteriormente originou a Súmula nº 509 do E. STJ, nos seguintes termos:

O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação.

(REsp nº 1.148.444/MG, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 14/04/2010)

É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda. (Súmula 509 do E. STJ)

19. Vale destacar que o E. STJ já se manifestou, recentemente, sobre os pressupostos de fato que autorizam a aplicação desses provimentos vinculantes ao IPI, demonstrando que o entendimento fixado extrapola o ICMS. Veja-se:

3. Caso concreto em que a Corte de Origem assentou como pressupostos fáticos: que houve pagamento efetivo das notas fiscais discriminadas (veracidade da compra e venda); que as notas fiscais expedidas continham todas as informações que conduziram à aparência de legalidade (exame da documentação dentro dos limites possíveis ao adquirente); e que não restou comprovado que os pagamentos, no valor integral das notas fiscais, foram efetuados de modo fraudulento pela adquirente, em conluio com a empresa fornecedora (ausência de dolo).

4. Aplica-se, por analogia, o recurso repetitivo REsp 1.148.444/MG, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 14/4/2010, DJe 27/4/2010, e a Súmula nº 509/STJ, in verbis: "É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda".

5. Agravo interno não provido.

(AgInt no AREsp n. 1.521.871/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 15/12/2022)

20. Ou seja, o fato de a declaração de inidoneidade do fornecedor ser posterior não é suficiente para demonstrar a boa-fé do contribuinte, pois não atesta que as operações ocorreram.

21. A partir das alegações dos Recorrentes, verifica-se que não houve a apresentação de qualquer elemento que pudesse comprovar a efetividade das aquisições relativas aos custos glosados. Isso porque: (i) os Recorrentes sequer questionaram a falta de apresentação dos comprovantes de pagamento das operações, elemento fundamental para se demonstrar a ocorrência das operações, (ii) o Relatório Fiscal constatou que os objetos sociais das empresas "de fachada" não tinham relação com a produção de insumos para a construção civil, o que não foi infirmado pelos Recorrentes, (iii) a existência de obra em Pernambuco não infirma a menção, no

Relatório Fiscal, de que as empresas “de fachada” teriam como endereço terrenos baldios, e (iv) falta de demonstração da contratação de frete para a entrega das supostas vendas, conforme pesquisa feita pela Fiscalização na base de dados dos Conhecimentos de Transporte eletrônicos. Diante desses elementos, entendo que os Recorrentes não trouxeram aos autos circunstâncias aptas a infirmar o conjunto de indícios trazidos pela Fiscalização no sentido de que as operações foram fraudulentas.

22. A respeito dos pagamentos, como será tratado adiante, foi realizada Diligência em que se demonstrou a sua ocorrência, mas de modo que seja impossível precisar o beneficiário final dos recursos. Caberia aos Recorrentes demonstrar que os pagamentos se destinaram aos supostos fornecedores, a fim de comprovar a ocorrência das operações, o que não foi feito.

23. Diante desse cenário, rejeito a alegação.

II.2. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO COM AS MULTAS POR PAGAMENTO A MENOR DAS ESTIMATIVAS MENSAIS

24. Os Recorrentes alegaram, subsidiariamente, que a multa isolada pelo recolhimento a menor de estimativas mensais não pode ser cumulada com a multa de ofício aplicada. Cita a Súmula Carf nº 105 e precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais que iriam ao encontro da sua pretensão.

25. Neste ponto, entendo que as razões dos Recorrentes procedem. 16. A meu ver, é indevida a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas cumulada com a multa de ofício, por conta da aplicação da Súmula Carf nº 105, segundo a qual “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.”

26. Vale destacar que não ignoro a existência de manifestações, neste Carf, no sentido de que tal enunciado não seria aplicável após a alteração feita pela Lei nº 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/1996. No entanto, entendo que o racional da súmula permanece aplicável, pois não se trata de penalidades para condutas distintas. Nesse sentido há precedentes desta C. Turma Ordinária:

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE. Não é cabível a multa isolada de forma cumulativa com a multa de ofício sobre as faltas de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, de forma cumulativa, com a multa de ofício. (Acórdão nº 1301-003.347, Rel. Cons. Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Sessão de 18/09/2018)FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 105. ALCANCE. A Súmula CARF 105, que anuncia que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no artigo 44, §1º, IV, da Lei 9.430/96, 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. Em que pese o entendimento sumulado ter sido construído antes da alteração promovida pela MP 351/2007, sua aplicação deve alcançar os casos em que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%. (Acórdão nº 1301-005.681, Rel. Cons. Lucas Esteves Borges, Sessão de 15/09/2021 – decisão com base no art. 19-E da Lei nº 10.522/02)

27. Além disso, a Segunda Turma do E. STJ tem se manifestado no mesmo sentido, vedando a exigência cumulativa das referidas multas, inclusive após a edição da Lei nº 11.488/07:

[...] 5. A Segunda Turma do STJ, em julgados mais recentes, continua a aplicar o entendimento de que a vedação à cumulação das multas "isolada" e "de ofício" persiste, mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007. Nesse sentido: AREsp 1.603.525/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 25.11.20. (AgInt no AREsp n. 1.878.192/SC, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 28/3/2022, DJe de 12/4/2022)

28. Destaco, por fim, que a matéria vem sendo decidida desta forma pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Carf, por maioria:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO POR FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. 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 9101-007.277, Rel. Cons. Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Sessão de 21/01/2025)

29. Assim, entendo que é o caso de acolher as alegações neste ponto, para cancelar as multas por falta de recolhimento das estimativas mensais, absorvidas pelas multas de ofício exigidas.

II.3. EXIGÊNCIA DE IRRF POR FALTA DE IDENTIFICAÇÃO DA CAUSA

30. Os Recorrentes alegam que a acusação relativa ao IRRF teria sido genérica, pois não haveria indicação de qual a hipótese do art. 61 da Lei 8.981/1995 que teria sido aplicada ao caso, se a falta de identificação de beneficiário ou a ausência de causa para o pagamento. Por conta disso, sustentam a nulidade da autuação. Igualmente, sustentam que os registros contábeis identificam os beneficiários e a causa dos pagamentos, sendo improcedente a aplicação do dispositivo. Seria incoerente, segundo alegam, a utilização dos registros para fins de exigência do IRRF e sua desconsideração para fins de indicação de causa e beneficiário. Por fim, seria necessário demonstrar que os fornecedores não submeteram os valores à tributação.

31. Inicialmente, a respeito da nulidade arguida, verifica-se que o Relatório Fiscal foi direto e específico a respeito da caracterização da infração (fls. 129), como pode ser verificado do trecho a seguir:

72. Considerando que o sujeito passivo foi intimado diversas vezes a comprovar materialmente os valores contabilizados de pagamento aos fornecedores com suspeitas de emitir notas fiscais “frias” (empresas noteiras) e deliberadamente se recusou a apresentar tais documentos, restou configurado a situação de pagamentos sem causa ou de operações não comprovadas, contabilizadas como aquisição de insumos a fornecedores inexistentes de fato.

73. Tal situação decorre do fato de que a contabilização dos pagamentos a tais fornecedores ocorreu a crédito da conta “BANCOS C/MOVIMENTO”, uma vez que há fortes indícios de que tais fornecedores são na realidade empresas “noteiras”, que só foram abertas para emissão de notas fiscais “frias”, faz-se necessário a efetividade da comprovação de que realmente ocorreram tais pagamentos direcionados a tais fornecedores, uma vez que o sujeito passivo não comprovou que tais pagamentos contabilizados foram direcionados para tais fornecedores, resta a saída de numerário devidamente contabilizada que pode ter tido outra destinação, além daquela contabilizada para compra de insumos, ou seja, o sujeito passivo pode ter destinado tais pagamentos a operações não contabilizadas ou a beneficiários não identificados, e uma vez surgida tal situação ocorre o fato gerador do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF.

32. Portanto, não há que se falar em nulidade formal da exigência do IRRF, pois apresentados os pressupostos de fato e de direito que motivaram a autuação.

33. A respeito da utilização dos registros contábeis, vale destacar que o art. 9º, § 1º, do Decreto-lei 1.598/1977 prescreve que a escrituração contábil faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados “e comprovados por *documentos hábeis*”. Ou seja, sua consideração para fins de indicação da causa e do beneficiário dos pagamentos dependeria da demonstração da efetividade e veracidade das operações, o que não foi feito pelo sujeito passivo. Já a respeito da efetiva ocorrência dos pagamentos, foi realizada diligência pela DRJ, com base na Solução de Consulta Interna Cosit nº 11/2013. A DRJ sintetizou as conclusões obtidas da seguinte forma:

Sendo correta a alegação apoiada na ementa da SCI COSIT nº 11, de 2013, segundo a qual é imprescindível, para que o lançamento deste tipo de IRRF prospere, que a fiscalização prove a efetiva existência do pagamento, foi solicitada a realização de diligência, que se transformou em nova fiscalização, como já foi visto, e que evidenciou que:

- 1 - os pagamentos ocorreram, o que comprova a correção dessa presunção;
- 2 - os pagamentos foram efetuados por meio de cheques emitidos em favor do próprio sujeito passivo e sacados, em espécie, na “boca do caixa”, pelo sócio administrador, de modo que é possível que este seja o beneficiário final dos recursos, mas, também é igualmente possível que estes recursos tenham sido

repassados a terceiros não identificados; portanto, o beneficiário identificado foi o próprio sócio administrador; mas,

3 - não foram comprovadas as operações ou as causas que justificassem os pagamentos.

4 - as Notas Fiscais apresentadas como respaldo de todos os custos glosados tinham sido efetivamente “compradas” de empresas “noteiras”, sendo, portanto, Notas “frias”, o que também comprova a correção dessa presunção.

Assim, restou provada a inexistência de operação ou causa legítima para esses pagamentos (§ 1º do art. 674 do RIR/99), razão pela qual o enquadramento legal dessas infrações está correto.

34. A respeito da necessidade de verificação da tributação nos supostos fornecedores, entendo que tal medida não modificaria qualquer conclusão adotada, pois a tributação no caso da aplicação do art. 61 da Lei 8.981/1995 é exclusiva na fonte. Nesse sentido:

PAGAMENTO SEM CAUSA E/OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. TRIBUTAÇÃO NA FONTE. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. (Acórdão nº 1401-002.957, Rel. Cons. Cláudio Camerano, Sessão de 17/10/2018)

35. Com base nesses elementos, rejeito as alegações.

II.4. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

36. Os Recorrentes sustentam a improcedência da qualificação da multa de ofício. Afirmaram que as condutas fraudulentas não teriam sido praticadas pelo contribuinte, mas sim por terceiros, sendo que as operações teriam sido registradas em sua contabilidade. Deste modo, a qualificação da multa de ofício estaria baseada na ausência de apresentação da documentação comprobatória hábil. Porém, este fato já baseou a autuação, não podendo ser utilizado para a qualificação da multa de ofício. No mesmo sentido, afirma que a qualificação da multa para o IRRF seria ilegal porque a falta de causa nos pagamentos também já teria sido valorada para a própria constatação da infração, não podendo ensejar a qualificação da multa.

37. Analisando o Relatório Fiscal, verifico que a Fiscalização enquadrou a situação fática nas hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, com a seguinte redação:

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

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

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

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

38. De fato, o contribuinte, ao registrar operações na sua contabilidade que não possuem correspondência com a realidade, buscou *sonegar* e *fraudar* o Fisco, na medida em que agiu dolosamente para modificar a ocorrência do fato gerador dos tributos por meio da majoração fictícia de custos, ao mesmo tempo impedindo ou retardando o seu conhecimento pela autoridade fazendária. Ou seja, houve ação intencional de registrar notas ideologicamente falsas, de modo a caracterizar a hipótese de qualificação da multa de ofício. Tal circunstância extrapola a mera falta de recolhimento do tributo ou da realização dos pagamentos sem causa, tornando legítima a qualificação da multa. Vale destacar que esta vem sendo a posição desta Turma Ordinária em casos semelhantes:

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO OU FRAUDE. DOLO. Quando o contribuinte adota conscientemente ações coordenadas entre si para impedir o conhecimento do fato gerador de parte relevante das receitas efetivas, não é possível atribuir a tais condutas a hipótese de erro, que resultaria na multa de ofício pelo seu percentual de piso (75%). Nesses casos, comprovada a ocorrência de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, a multa de ofício deve ser fixada em seu percentual qualificado, que por força da nova redação do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, atribuída pela Lei nº 14.689, de 2023, deve ser reduzida ao percentual de 100%. (Acórdão nº 1301-007.338, Rel. Cons. Iágalo Jung Martins, Sessão de 16/07/2024)

39. Também ficou demonstrada, em diligência, a realização de saques em espécie dos cheques que seriam destinados aos pagamentos fictícios, comprovando a ação dolosa dos Recorrentes na realização da fraude fiscal.

40. Deste modo, rejeito a alegação, mas reduzindo a multa qualificada para 100% (cem por cento), por conta da retroatividade benigna da Lei 14.689/2023.

II.5. AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO

41. Os Recorrentes também questionaram o agravamento da multa de ofício, feito com fundamento no art. 44, § 2º, I, da Lei 9.430/1996. Afirmaram que a omissão teria sido restrita a documentos não localizados, mas que foram apresentadas respostas à fiscalização. Também não haveria embaraço à atividade fiscalizatória, que seria premissa para o agravamento da multa.

42. Neste ponto, a DRJ destacou a conduta do contribuinte que teria levado ao agravamento da multa de ofício, demonstrando o não atendimento reiterado das solicitações para a apresentação de esclarecimentos:

O agravamento da multa decorre não da infração, mas, sim, da forma como o contribuinte cooperou (neste caso seria melhor: não cooperou) com a fiscalização, determinada no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996. e suas alterações, como segue: [...]

Assim, a depender da atitude do contribuinte no atendimento às intimações da fiscalização, cabe (ou não) o agravamento da multa.

Neste caso, das inúmeras intimações para comprovar os pagamentos efetuados resultou que o interessado:

- 1 - ignorou uma delas (item 15 do RF);
- 2 - se recusou a apresentar os documentos, sob o pretexto de não localizá-los;
- 3 - se recusou a pedir cópias desses documentos aos bancos;
- 4 - se negou a obter, via Internet, 2^{as} vias desses documentos;
- 5 - negou a autorização para a fiscalização acessar sua movimentação financeira junto aos bancos.

Portanto, essas condutas do interessado no atendimento às intimações configuram embaraço à fiscalização e assim justificam o agravamento da multa.

43. De fato, conforme relato do procedimento fiscalizatório presente no Relatório Fiscal, foram realizadas diversas intimações ao sujeito passivo, inclusive para prestar esclarecimentos, o que não feito. Veja-se, por exemplo, a intimação para “que se esclareça o fato das Notas Fiscais Eletrônicas terem sido emitidas com frete CIF, em que a responsabilidade pelo pagamento do frete é do vendedor, e não há um único CT-e emitido por estes fornecedores” (fls. 86), que não foi respondida pelo contribuinte.

44. A partir desses elementos, entendo que ficou configurada a hipótese de agravamento da multa de ofício, especialmente em razão da omissão relativa às intimações para prestar esclarecimentos. Nesse sentido:

NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO. MULTA AGRAVADA. O não atendimento às intimações da Fiscalização, no prazo marcado, para prestar esclarecimentos, enseja o agravamento da multa de ofício, independentemente da demonstração de prejuízo à formalização do lançamento ou de reiteração da prática infracional. (Acórdão nº 1301-006.885, Rel. Cons. Rafael Taranto Malheiros, Sessão de 11/04/2024)

45. Portanto, rejeito a alegação.

II.6. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ATRIBUÍDA AO SÓCIO ADMINISTRADOR

46. O Recorrente JULIO CESAR GOMES DA SILVA questiona a sua responsabilização, feita com base nos arts. 124, I, e 135, III, do CTN, alegando que teria ocorrido tão somente pelo fato de ser sócio detentor de 90% das quotas da contribuinte. Afirmou que não teria sido individualizada a sua conduta, o que seria necessário para a aplicação dos dispositivos legais mencionados, bem como que não estariam presentes os pressupostos de responsabilização.

47. Na realidade, a responsabilização foi feita em função da prática reiterada de fraude relativa à utilização de documentos inidôneos para reduzir indevidamente os tributos devidos, como apontado pela Fiscalização (fls. 147), não havendo que se falar em atribuição de responsabilidade pelo simples fato de ser sócio:

85. No intuito de deduzir custos o sujeito passivo utilizou-se de notas fiscais cujas evidências apontam para a não existência real das operações por elas acobertadas, conforme demonstrado neste Relatório Fiscal, desta prática reiterada ficou caracterizada a redução dos valores dos tributos devidos por meio da utilização de documentos inidôneos, emitidos para acobertar operações simuladas de compra. Diante disso, ocorreu a qualificação das multas sobre os diversos créditos constituídos e ficou caracterizada a responsabilidade solidária do sócio-administrador do sujeito passivo, o Sr. Julio Cesar Gomes da Silva, CPF xxx.xxx.xxx-xx, detentor de 90% (noventa por cento) das quotas da sociedade por responsabilidade limitada, por atos praticados com infração à lei, com relação ao Autos de infração constituído no presente processo.

48. De fato, como bem apontou a DRJ, o responsável “utilizou seu poder de comando para simular a realização de compras mediante a utilização de Notas Fiscais ideologicamente falsas, o que prova que agiu com excesso de poderes, infração de lei e de contrato social, razões pelas quais o art. 135, III, do CTN foi corretamente aplicado [...]”

49. O entendimento da DRJ encontra consonância com o que vem aplicando esta Turma Ordinária em casos semelhantes:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO. São solidariamente responsáveis os sócios-administradores que concorreram, dolosa ou culposamente, para a prática de ações contra a lei, seja pela utilização de notas fiscais inidôneas durante todo o período fiscalizado, cujo resultado só foi possível com a formalização (ainda que por terceiros) de empresas noteiras, com objetivo explícito de reduzir artificialmente a carga tributária da autuada principal. (Acórdão nº 1301-007.338, Rel. Cons. Iágoro Jung Martins, Sessão de 16/07/2024)

50. Vale destacar, ainda, a conclusão da diligência no sentido de que os cheques emitidos pela contribuinte relativos aos supostos pagamentos dos fornecedores teriam sido sacados em espécie, na “boca do caixa”, pelo sócio administrador:

2 - os pagamentos foram efetuados por meio de cheques emitidos em favor do próprio sujeito passivo e sacados, em espécie, na “boca do caixa”, pelo sócio administrador, de modo que é possível que este seja o beneficiário final dos

recursos, mas, também é igualmente possível que estes recursos tenham sido repassados a terceiros não identificados; portanto, o beneficiário identificado foi o próprio sócio administrador; [...]

51. A DRJ bem consignou que o “interessado deliberadamente desviou recursos financeiros - para seu sócio administrador -, sob a falsa aparência de realizar compras, configurando, assim, o cometimento das infrações mediante simulação, visando sonegar, fraudar, valendo-se, para isso de conluio (com empresas ‘noteiras’), de modo que a qualificação da multa está correta.”

52. Portanto, entendo que deve ser rejeitada a alegação.

III. Dispositivo

53. Diante do exposto, conheço dos Recursos Voluntários, rejeito as preliminares e, no mérito, dou-lhes provimento parcial, tão somente para cancelar as multas pela falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL. A multa qualificada deve ser reduzida para o patamar de 100% (cem por cento), em função da retroatividade benigna da Lei 14.689/2023, ressalvada a manutenção integral do agravamento da multa de ofício.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Luiz Eduardo de Oliveira Santos**, redator designado

I - INTRODUÇÃO

Em que pesem a clareza e a objetividade do excelente e detalhado voto do Ilustre Relator, peço vênia para dele discordar, parcialmente, nos termos do presente voto.

A divergência se restringe à discussão acerca da possibilidade de cumulação (a) da multa isolada, por falta de recolhimento das antecipações mensais de IRPJ – Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica, na sistemática do Lucro Real Anual, (b) com a multa de ofício, ao final do período de apuração, por falta de recolhimento do tributo devido, em períodos posteriores a 2007.

O ilustre Conselheiro Relator entendeu aplicável, *mutatis mutandis*, o disposto na Súmula CARF nº 105, também aos anos-calendário a partir de 2007, concluindo pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas.

Entendo de forma diferente, nos termos a seguir apresentados.

II - POSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DAS MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO

Este é um assunto há muito discutido no CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Como razões de decidir, utilizei os fundamentos esposados no voto vencedor do acórdão 9303-011.689, de minha lavra, na Sessão de 16 de agosto de 2021, época em que compunha o colegiado da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Saliento que, naquele voto, discutiu-se caso totalmente análogo ao que se discute no presente processo, ou seja, a possibilidade de aplicação concomitante de multa isolada com multa de ofício a partir do ano-calendário 2007.

A seguir, encontram-se reproduzidos a ementa e o voto vencedor do referido acórdão.

(a) Ementa

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. ANOS CALENDÁRIO A PARTIR DE 2007. POSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA CARF Nº 105 E DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

A partir do ano-calendário de 2007, é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. Em função da alteração normativa ocorrida, resta inaplicável ao fato a Súmula CARF nº 105.

A multa isolada por falta de recolhimento da antecipação mensal por estimativa tem, como bem jurídico protegido, a tempestividade do recolhimento mensal, para fazer frente à execução do orçamento público. Já, a multa de ofício, ao final do período de apuração, tem como bem protegido o recolhimento do crédito tributário devido. Assim, não há que se falar em dupla penalização ou aplicação subsidiária do princípio da consunção.

(b) Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Em que pese a bem fundamentada decisão e a clareza dos fundamentos esposados pela ilustre conselheira relatora em seu voto, peço vênia para dela discordar quanto ao entendimento da matéria “concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício, em anos-calendário a partir de 2007”.

Saliento que, no caso, os períodos em discussão são posteriores à alteração normativa ocorrida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e, portanto, não estão alcançados pela Súmula CARF nº 105.

Pois bem, a Sra. Relatora entendeu aplicável ao caso, por analogia, os mesmos fundamentos pelos quais a Súmula CARF nº 105 havia sido aprovada, quais sejam,

a impossibilidade de dupla penalização e a aplicação do princípio da consunção das penas.

Respeitosamente, penso de maneira divergente, conforme passo a fundamentar.

A multa isolada por falta de recolhimento da antecipação mensal por estimativa tem, como bem jurídico protegido, a tempestividade do recolhimento mensal, para fazer frente à execução do orçamento público. Já, a multa de ofício, ao final do período de apuração, tem como bem protegido o recolhimento do crédito tributário devido.

Repara-se que, havendo dois bens jurídicos diferentes, protegidos por essas multas, não há que se falar em dupla penalização ou aplicação subsidiária do princípio da consunção. A redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, até poderia dar ensejo à interpretação de impossibilidade de cumulação dessas multas, contudo, com a alteração normativa, aplicável a partir do ano-calendário de 2007, essa questão ficou superada.

Portanto, não identifica-se qualquer óbice à convivência das duas multas.

Nesse sentido, cito os acórdãos 9303-010.932, 9303-010.833 e 9101-003.903. A seguir, para fins de ilustração, encontra-se reproduzida a ementa do primeiro acórdão citado.

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

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

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.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Conforme se verifica, ao caso em tela são totalmente aplicáveis os fundamentos acima e, portanto, é de se manter a exigência da multa isolada em litígio.

III - CONCLUSÃO

Em vista do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos