



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720509/2016-81
ACÓRDÃO	1001-003.495 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RONDON ENERGIA S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

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

ESPONTANEIDADE.

O procedimento fiscal tem início com primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado ao sujeito passivo da obrigação tributária, ocasião em que a espontaneidade é excluída em relação aos atos anteriores.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Tem-se que a contabilização de despesas com base em documentos inidôneos enseja os lançamentos de ofício de IRPJ e de CSLL pela glosa de despesas operacionais não comprovadas que reduziram indevidamente a base tributável. O ilícito tributário de pagamento sem causa ou beneficiários não identificados originário da prestação de serviços inexistente que justifica o lançamento de ofício de IRRF.

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº

9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício proporcional qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

JUROS DE MORA.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

DECADÊNCIA.

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

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e as pessoas expressamente designadas por lei, seja ordinária, seja complementar. São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. São corresponsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre a renda descontado na fonte.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Os lançamentos de CSLL e de IRRF sendo decorrentes da mesma infração tributária, a relação de causalidade que os informa leva a que os resultados dos julgamentos destes feitos acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento em parte ao recurso voluntário para considerar o início do procedimento fiscal ocorrido em 17/06/2016 e

para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Sala de Sessões, em 2 de setembro de 2024

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva.

RELATÓRIO

Auto de Infração

Contra a Rondon Energia S/A acima identificada, que exerce a atividade de geração de energia elétrica pela Pequena Central Elétrica Rondon, foi lavrado o Auto de Infração a título de Ajuste na Base de Cálculo de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) a partir de custos/despesas operacionais/encargos não comprovados apurado no regime de lucro real referente aos anos-calendário de 2011, 2012, 2013 e 2014, e-fls. 02-22:

Fica o sujeito passivo intimado a cumprir o ajuste na base de cálculo do Imposto de Renda, em conformidade com os demonstrativos anexos, ou impugnar essa exigência, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração, nos termos dos arts. 5º, 15, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pelas Leis nº 8.748/93, nº 9.532/97, nº 11.196/05 e nº 11.941/09. [...]

**CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS INFRAÇÃO:
COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE DESPESAS**

Contabilização de despesas com base em documentos inidôneos, conforme relatório fiscal em anexo. [...]

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2014:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 217, 247, 248, 249, inciso I, 251, 256, 277, 278 e 299 do RIR/99

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foram constituídos os seguintes créditos tributários pelos lançamentos de ofício formalizados neste processo:

O Auto de Infração a título Ajuste na Base de Cálculo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) a partir de custos/despesas operacionais/encargos não comprovados apurada no regime de lucro real referente aos anos-calendário de 2011, 2012, 2013 e 2014, e-fls. 23-44:

Fica o sujeito passivo intimado a cumprir a retificação nos saldos de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em conformidade com os demonstrativos anexos, ou impugnar essa exigência, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração, nos termos dos arts. 5º, 15, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pelas Leis nº 8.748/93, nº 9.532/97, nº 11.196/05 e nº 11.941/09. [...]

**CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS INFRAÇÃO:
CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO COMPROVADOS**

Contabilização de despesas com base em documentos inidôneos, conforme relatório fiscal em anexo.

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95 Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96 Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96 Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 39 da Medida Provisória nº 563/12.

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2014:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95 Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

O Auto de Infração a título de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) com a exigência do crédito tributário no valor total de R\$933.987,36 de tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada a partir de pagamentos sem causa ou de operações não comprovadas referente ao ano-calendário de 2011, e-fls. 45-55:

Ficam os sujeitos passivos intimados a extinguir o crédito tributário constituído pelo presente lançamento de ofício, por meio do pagamento ou outra forma de extinção prevista em lei, ou impugná-lo, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração, nos termos dos arts. 5º, 15, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pelas Leis nº 8.748/93, nº 9.532/97, nº 11.196/05 e nº 11.941/09, cujo montante, acima discriminado, será recalculado, na data da efetiva extinção, de acordo com a legislação aplicável. [...]

PAGAMENTO SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO INFRAÇÃO: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA

Valor do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre pagamento(s) sem causa ou de operação(ões) não comprovada(s), contabilizadas ou não, no(s) valor(es) abaixo especificado(s): [...]

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 11/01/2011 e 22/12/2011:

Art. 674 e 675 do RIR/99.

Art. 674, do RIR/99

Responsáveis Solidários:

1. CNPJ 07.655.515/0001-79

Nome Empresarial JURUENA PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS S.A.

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária de Direito

Motivação

A Juruena Participações e Investimentos detém 100% da fiscalizada e a administração da coligada estava a cargo da controladora, conforme comprovado na fiscalização.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66.

2. CPF 777.692.447-49

Nome RAFAEL JOSE DE OLIVEIRA

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária de Direito

Motivação

Além de figurar como Diretor, comprovou-se na fiscalização sua liberação para realização dos pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Arts 124, II e 135, III, da Lei nº 5172/66

3. CPF 370.030.977-53

Nome FRANCISCO CARLOS COUTINHO PITELLA

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária de Direito

Motivação

Exercia o papel de diretor presidente no período fiscalizado.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66.

4. CPF 071.602.678-34

Nome JOAO MAURO BOSCHIERO

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária de Direito

Motivação

Era diretor no período dos fatos.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66.

Representação Fiscal para Fins Penais - Processo Apenso nº 15586720576/2016-

04

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, [...], no curso da fiscalização junto ao contribuinte RONDON ENERGIA S.A., inscrito no CNPJ sob nº 07.655.516/0001-13, com domicílio fiscal na Estrada do Pontal s/n, km 95,5, zona rural, Campos de Júlio/MT, com a lavratura do Auto de Infração, conforme Processo Administrativo-Fiscal nº 15586.720509/2016-81, no qual ficou demonstrada a ocorrência de fatos que, em tese,

configuram crime contra a ordem tributária, definido pelo art. 1º da Lei 8.137/90, formaliza a presente REPRESENTAÇÃO, acompanhada dos respectivos elementos de prova, em cumprimento ao disposto no art. 1º da Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010.

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 2ª Turma DRJ/BSB/DF nº 03-78.010, de 27.11.2017, e-fls. 3678-3709:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

INFRAÇÃO. DÚVIDA. CRITÉRIO DE DESEMPATE. CTN. NORMA MATERIAL.

No processo administrativo fiscal, a aplicação do artigo 112 do CTN, norma material, dá-se de acordo com a interpretação de cada aplicador do Direito e não como critério processual de desempate em solução de litígio administrativo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014

PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM.

Mesmo que haja pagamento ou confissão espontânea de débitos, quando o contribuinte adota conduta dolosa que impede a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, esse fato, por si só, desloca, para fins de definição do termo de início do prazo decadencial, a regra prevista para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação (art. 150, § 4º, do CTN) para a regra geral de decadência tributária (art. 173, I, do CTN).

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, quer em relação ao sujeito passivo fiscalizado, quer em relação aos demais envolvidos nas infrações verificadas, independentemente de intimação desses últimos.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. FATO GERADOR. PARTICIPAÇÃO.

Comprovado nos autos que terceiro participou ativamente na elaboração do fato gerador do tributo, restará configurado o interesse comum a que se refere o art. 124, inciso I, do CTN.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO À LEI. PROVA.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2011

IRRF. VALOR RECOLHIDO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EFEITOS.

Ainda que não caracterizada a denúncia espontânea, os recolhimentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao mesmo período de apuração do imposto, devem ser considerados na liquidação do acórdão.

IRRF E MULTA DE OFÍCIO. NATUREZAS JURÍDICAS DISTINTAS. AUSÊNCIA DE CUMULAÇÃO DE COBRANÇA.

Em se tratando de naturezas jurídicas distintas, não há que se falar em cumulação entre o Imposto sobre a renda retido na Fonte, tributo cobrado do substituto tributário, e a multa de ofício.

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

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

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, quando restar demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL QUALIFICADA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. VEDAÇÃO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, como obrigação tributária principal, é débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, portanto, configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. GLOSA DE DESPESAS.

Considera-se matéria não impugnada, não se instaurando o litígio, a acusação fiscal de que o contribuinte reduziu indevidamente o lucro líquido, mediante a apropriação de despesas não comprovadas, quando a peça de defesa não traz qualquer irrisignação do impugnante sobre o tema, nem mesmo em relação à apuração dos tributos devidos.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em (1) julgar procedente em parte a impugnação apresentada por RONDON ENERGIA S.A., a fim de manter o crédito tributário lançado, cabendo à repartição de origem abater do valor lançado os pagamentos efetuados por meio dos DARF (Fls. 3.499 a 3.504), e tomar as demais providências pertinentes; e (2) julgar improcedentes as impugnações apresentadas pelos administradores da pessoa jurídica, os Senhores Rafael José de Oliveira, Francisco Carlos Coutinho Pitella e João Mauro Boschiero, bem como da Empresa controladora Juruena Participações e Investimentos S.A., mantendo-os na condição de responsáveis solidários pelo crédito tributário remanescente.

Recursos Voluntários – Recorrentes: Rondon Energia S/A, Juruena Participações e Investimentos S/A e Rafael José de Oliveira

Os Recorrentes (a) Rondon Energia S/A notificada em 16.09.2019, e-fl. 3760; (b) Juruena Participações e Investimentos S/A notificada em 30.09.2019, e-3761; e (c) Rafael José de Oliveira notificado em 02.10.2019, e-fl. 3762 apresentaram o recurso voluntário em 03.10.2019, e-fls. 3766-3801, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorrem sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurgem.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

III – DO DIREITO

III.1 – DA EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE EM VIRTUDE DA OCORRÊNCIA DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

O agente fiscal entendeu que os pagamentos realizados pela Recorrente a título de IRRF carecem de espontaneidade, na medida em que foram realizados quando já havia se iniciado o procedimento de fiscalização em face da Controladora da Recorrente, Juruena Participações S.A., [...]

Conforme se extrai do próprio Termo de Verificação Fiscal, a Recorrente efetuou os pagamentos relativos ao IRRF incidente sobre os valores pagos a beneficiários não identificados nos dias 10, 13 e 14 de junho de 2016, e teve ciência do termo de início do procedimento de fiscalização n.º 0130100.2016.00078, apenas em 17 de junho de 2016.

Ocorre que, em que pese a D. Fiscalização ter reconhecido que a Recorrente efetuou o pagamento do IRRF sobre o pagamento sem causa ou a beneficiários desconhecidos antes da instauração do procedimento fiscal que culminou com a lavratura do presente auto de infração, entendeu que tais pagamentos estariam desprovidos de espontaneidade, na medida em que, quando efetuados, a controladora da Recorrente já tinha ciência da fiscalização ocorrida na Telegráfica Energia.

O fundamento legal utilizado pela Fiscalização para amparar suas razões foram o §1º do artigo 7º do Decreto 70235/1972 e o parágrafo único do artigo 138 do Código Tributário Nacional, [...].

No entendimento da fiscalização, o fato de ter se iniciado medida de fiscalização em face da controladora da Recorrente seria suficiente para exclusão da espontaneidade dos pagamentos efetuados a título de IRRF pela Recorrente, na medida em que se trata de empresas do mesmo grupo.

Valendo-se do mesmo racional exposto no TVF, a DRJ ao julgar a Impugnação assim entendeu, *verbis* (fl. 3691 dos autos):

“Ora, se os sócios da controladora da JURUENA eram os mesmos da RONDON Energia S.A. e os pagamentos à Empresa SM Terraplanagem foram realizados pela controladora em nome da RONDON Energia S.A., não há dúvidas do envolvimento daquela na mesma infração desta, o que exclui a espontaneidade da denúncia, nos termos do §1º do art. 7º do Decreto 70.235, de 1972”

Ocorre que, os dispositivos utilizados pela Fiscalização para embasar suas conclusões determinam a exclusão da espontaneidade apenas nos casos em que já tiver iniciado medida de fiscalização relacionada com a infração cometida pela própria fiscalizada.

Com efeito, o fato de existir, à época dos pagamentos do IRRF pela Recorrente, um procedimento fiscal instaurado em face de sua Controladora relativamente a outras infrações em nada afeta os recolhimentos efetuados pela Recorrente.

E isso porque o procedimento fiscal instaurado em face da Juruena Participações tinha como objetivo apurar supostas infrações cometidas pela TELEGRÁFICA ENERGIA S/A e, portanto, não guarda relação com as supostas infrações cometidas pela ora Recorrente, as quais foram apuradas em processo fiscalizatório próprio, formalizado no Mandado de Procedimento Fiscal n.º 0130100.2016.00078.

Tanto é assim que o próprio agente fiscal reconheceu que deflagrou a fiscalização contra RONDON ENERGIA porque SUPÔS que ela também poderia ter cometido infrações similares. [...]

Ou seja, a espontaneidade do pagamento do IRRF só poderia ter sido excluída pela D. Fiscalização se, quando do recolhimento do IRRF, a Recorrente já tivesse conhecimento da instauração do Mandado de Procedimento Fiscal n.º 0130100.2016.00078, formalizado para apurar as supostas infrações cometidas pela ora Recorrente no ano de 2011.

Não foi o que ocorreu. Conforme reconhecido pela própria Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, quando do recolhimento do IRRF, não havia se instaurado qualquer procedimento de fiscalização em face da Recorrente, *verbis*:

“Nesse sentido, em relação aos pagamentos às empresas de terraplanagem o contribuinte deixou de estar espontâneo em 03/06/2016, embora somente tenha recebido a intimação fiscal em 17/06/2016, visto que a Juruena, controladora, fora previamente intimada (fl. 61 dos autos).”

Dessa forma, não restam dúvidas de que os recolhimentos levados a efeito pela Recorrente a título de IRRF incidente sobre o pagamento sem causa ou a beneficiários desconhecidos, estão acobertados pelo instituto da denúncia espontânea.

Ante o exposto, considerando que a Recorrente efetuou o recolhimento do IRRF incidente sobre o pagamento sem causa ou a beneficiários desconhecidos antes da instauração do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0130100.2016.00078, que culminou com a lavratura do presente auto de infração, requer-se o reconhecimento dos efeitos da denúncia espontânea realizada pela Recorrente e o conseqüente cancelamento integral do auto de infração lavrado para cobrança de IRRF, com aplicação de multa de 150%.

E, ainda que essa D. Turma Julgadora entenda que a responsabilidade da Recorrente não pode ser afastada pelo instituto da denúncia espontânea, o que se admite apenas a título de argumentação, fato é que os Srs. Agentes Fiscais jamais poderiam ter efetuado lançamento para cobrança do IRRF uma vez que tais valores já foram recolhidos pela Recorrente. É o que se passará a demonstrar.

III.2 – DO PAGAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

Conforme demonstrado pela Recorrente no curso da fiscalização, e reconhecido pelo agente fiscal no TVF, os valores relativos ao IRRF incidente sobre os pagamentos efetuados à empresa SM Terraplanagem no ano de 2011, foram devidamente recolhidos. [...]

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal, em que pese os Srs. Agentes Fiscais terem reconhecido os pagamentos levados a efeito pela Recorrente a título de IRRF à alíquota de 35%, multa de 20% e os respectivos juros, deixaram de considerá-los por entender que a Recorrente não estava acobertada pelo benefício da denúncia espontânea quando do recolhimento.

Ao analisar este ponto, a DRJ/BSB acolheu as razões da Recorrente e determinou que a repartição de origem proceda ao abatimento do montante exigido de IRRF (R\$ 933.987,36), o valor já recolhido pela Recorrente por meio dos DARFs às fls. 3.499 a 3.504.

III.3 – IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DO IRRF À ALÍQUOTA DE 35% SIMULTANEAMENTE COM A TRIBUTAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL EM RAZÃO DA GLOSA DE DESPESAS

Conforme demonstrado acima, além da D. Fiscalização ter desconsiderado os recolhimentos efetuados pela Recorrente a título de IRRF sobre os pagamentos efetuados a beneficiários desconhecidos e lavrado auto de infração para cobrança de tais valores, efetuou também a cobrança do IRPJ e da CSLL, em razão da glosa de despesa.

De acordo com os esclarecimentos já aduzidos, a RONDON ENERGIA, em inspeção interna, identificou que havia efetuado pagamentos às empresas consideradas inidôneas no ano de 2011 e, assim que teve fluxo de caixa disponível, efetuou o pagamento do IRRF, à alíquota de 35% (Doc. 03 anexo à Impugnação), nos exatos termos previstos pelo artigo 674 do RIR de 1999.

Contudo, sobre a mesma base de cálculo já tributada e paga pela Recorrente, os Srs. Agentes Fiscais realizaram novamente o lançamento do IRRF à alíquota de 35%, com fundamento no artigo 61 da Lei nº 8.981/95, bem como do IRPJ e CSLL em razão de eventual redução indevida do lucro líquido.

Com efeito, verifica-se que nos autos do presente processo ocorre a dupla tributação sobre os mesmos fatos, configurando uma evidente situação de “*bis in idem*”.

Apesar da evidência da dupla tributação, a DRJ/BSB, ao analisar os argumentos da Recorrente, entendeu que “trata-se de fatos jurídicos distintos. A sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora (RONDON), embora quem arque economicamente com o ônus do imposto seja o prestador de serviço, independentemente da cobrança do presente IRPJ,

cuja obrigação pelo seu pagamento recaiu sobre a RONDON por ter esta reduzido o seu lucro líquido com despesas inexistentes (...)” (f. 3689 dos autos)

Ocorre que a situação em questão já foi devidamente analisada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujo entendimento foi no sentido de que não deve prosperar a cobrança do IRRF nas situações nas quais já houve a cobrança do IRPJ e da CSLL em razão de eventual redução indevida do lucro líquido, [...].

Aplicando-se o entendimento exarado pelo CARF à situação ora analisada, conclui-se que, tendo em vista que a Recorrente já havia efetuado o recolhimento do IRRF à alíquota de 35%, os Srs. Agentes Fiscais não poderiam ter levado a efeito a cobrança do IRPJ e da CSLL, calculados sob a mesma base já tributada e paga pelo IRRF.

De fato, a jurisprudência administrativa é farta e pacífica no sentido da impossibilidade de cumulação da cobrança do IRPJ/CSLL em razão de glosa de despesas e do IRRF com fundamento na ocorrência de pagamento sem causa, [...]

A consolidação da jurisprudência a respeito da impossibilidade de cobrança do IRRF à alíquota de 35% nas situações nas quais já ocorreu a tributação pelo IRPJ e pela CSLL, em razão da redução indevida do lucro líquido, se justifica em razão de que a previsão estabelecida pelo artigo 61 da Lei nº 8.981/95 não pode ser aplicada àquelas situações anteriormente previstas pelo artigo 44 da Lei nº 8.541/92.

Conforme a redação do artigo 44 da Lei nº 8.541/92, existia a previsão legal de tributação na fonte, à alíquota de 25%, as situações onde se presumisse a distribuição aos sócios da receita omitida ou da parcela redutora do lucro líquido pela pessoa jurídica, [...].

Enquanto houve a convivência no sistema das normas estabelecidas no artigo 44 da Lei nº 8.541/92 e do artigo nº 61 da Lei nº 8.981/95, a aplicação desse último dispositivo ficou restrito às situações nas quais o Fisco constatasse a existência de um pagamento, cujo beneficiário ou causa não fosse comprovada.

Ocorre, entretanto, que com o advento da Lei nº 9.249/95 houve a revogação do artigo 44 da Lei nº 8.541/92, confira-se:

“Art. 36. Ficam revogadas as disposições em contrário, especialmente:

(...)

IV - os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992;”

Isso porque, a partir da edição da Lei nº 9.249/95, houve a opção pelo legislador de se tributar a pessoa jurídica de forma segregada, implicando na conclusão de que, se o rendimento foi nela tributado, não haveria mais a possibilidade de tributação de outras pessoas, jurídicas ou físicas, ainda que presumidamente beneficiárias dos rendimentos já tributados na fonte pagadora.

Nesse sentido, confira-se a disposição do artigo 24 da Lei nº 9.249/95:

“Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.”

Diante de todos os argumentos expostos, considerando que a Recorrente já efetuou o recolhimento do IRRF sobre os pagamentos efetuados a beneficiário não identificado, requer-se o cancelamento integral do auto de infração lavrado para cobrança do IRPJ e da CSLL em razão da glosa de despesa, tendo em vista a impossibilidade da cobrança de tais tributos sobre as mesmas bases já tributadas e pagas pelo IRRF.

III.4 – DA DECADÊNCIA PARCIAL, NOS TERMOS DO ARTIGO 150 §4º DO CTN, DOS DÉBITOS DE IRRF COBRADOS

Mesmo que os argumentos expostos até o momento não sejam considerados suficientes para o cancelamento do IRRF cobrado, o que se admite apenas *ad argumentandum*, destaca-se a essa I. Turma Julgadora que parte dos valores em discussão foi lançada pelos Srs. Agentes Fiscais após o decurso do prazo decadencial de 05 anos estabelecido pelo artigo 150, §4º, do CTN2.

Conforme se verifica no auto de infração lavrado para a cobrança do IRRF, tal ato administrativo ocorreu em 11/11/2016.

Porém, parte dos supostos fatos geradores relacionados no mesmo auto de infração ocorreram entre as datas de 01/01/2011 e 31/10/2011, ou seja, mais de 05 anos antes da mencionada lavratura ocorrida em 11/11/2016.

A respeito do início do termo a quo para a contagem do prazo decadencial em questão, não há dúvidas de que o fato gerador ocorre na data do pagamento considerado como sem causa, nos termos do disposto no §2º, do artigo 61 da Lei nº 8.981/95:

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

(...)

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.” (g.n.) [...]

Desse modo, considerando-se que (i) parte dos supostos fatos geradores relacionados ao IRRF cobrado ocorreram entre as datas de 01/01/2011 e 31/10/2011 e (ii) que a lavratura do auto de infração ocorreu em 11/11/2016, conclui-se que o lançamento do crédito tributário ocorreu após 05 da ocorrência dos supostos fatos geradores, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN, motivo pelo qual deve ser reconhecida a sua extinção por essa I. Turma Julgadora com fundamento no artigo 156, V, do mesmo diploma legal.

III.5 – DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DA MULTA AGRAVADA NO PRESENTE CASO: INOCORRÊNCIA DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E DE QUALQUER HIPÓTESE ENSEJADORA DA MULTA QUALIFICADA

Conforme o entendimento do agente fiscal exposto no TVF, a qualificação de multa de ofício está fundamentada nos artigos 71 e 73 da Lei nº 4.502/64, tendo em vista a caracterização de supostas condutas dolosas praticadas pela Recorrente, caracterizadoras da sonegação e da fraude fiscal, em conluio com outras empresas [...].

Entretanto, os fundamentos aduzidos pelos Srs. Agentes Fiscais para justificar a qualificação da multa no presente caso são improcedentes e não deverão prosperar.

Conforme se verifica da leitura dos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990, o crime contra a ordem tributária se dá quando o contribuinte intenta, de forma fraudulenta, eximir-se do pagamento de tributos mediante a prática de prestação de informações inexatas às Autoridades Fiscais ou omissão de informações necessárias aos seus registros contábeis, [...].

Primeiramente, merece registro o fato de que toda a base de cálculo atuada nesse processo administrativo estava devidamente registrada na Escrituração Contábil da Recorrente e todos os esclarecimentos foram devidamente prestados no curso da fiscalização, ou seja, nada foi omitido aos Srs. Agentes Fiscais.

Logo, são inaplicáveis o artigo 1º, incisos I e II, e o artigo 2º, inciso I, ambos da mencionada Lei nº 8.137/1990 ao presente processo.

Ainda, não é igualmente aplicável ao caso em exame a alegação de sonegação suscitada pelos Srs. Agentes Fiscais com fundamento no artigo 71 da Lei nº 4.502/64.

Sonegação, nos termos do que estabelece o artigo 71 da Lei nº 4.502/64, 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; e (ii) das condições pessoais de contribuintes, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Definitivamente tais hipóteses não ocorreram no presente caso. A Recorrente jamais teve como intuito impedir ou retardar a ocorrência de fatos geradores ou afetar de qualquer forma as suas obrigações tributárias. Fato que comprova tal afirmação é que, como já mencionado, toda a base de cálculo atuada foi devidamente fornecida pela própria Recorrente.

Outrossim, frise-se que não houve também no presente caso dolo ou intuito fraudulento.

Conforme dispõe o artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, “fraude é toda ação ou omissão 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”.

Segundo De Plácido e Silva, para que fique caracterizado o dolo, indispensável para a configuração da fraude, é necessário que se verifiquem os seguintes requisitos:

“a) o ânimo de prejudicar ou fraudar;

b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada;

c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o contrato por ele conseguido;

d) a participação intencional de um dos contraentes no dolo.” (g.n.)

Assim, de acordo com o renomado jurista, o dolo “é ato de má-fé, razão por que se diz fraudulento, sendo, como é, o intuito da própria fraude, ou de fraudar, pois sem fraude ou prejuízo preconcebido não se terá dolo em seu exato sentido.” (g.n.)

Com efeito, age com dolo todo aquele que tem o ânimo de prejudicar ou fraudar alguém; todo aquele que intencionalmente adota uma conduta com o objetivo de fraudar.

Ainda, para que se caracterize o vício do dolo em uma relação jurídica, não basta que uma das partes atue com a vontade de prejudicar outrem, é necessária, também, a prova cabal de que houve a malfadada intenção perniciosa. [...]

Deveras, quem age com intuito de fraude quando fiscalizado, procura sob todas as formas ocultar essas operações. E mais, adultera documentos, utiliza-se de documentos calçados e paralelos, de documentos falsos e inidôneos.

No presente caso, nenhuma destas condutas foi praticada, tendo em vista que:

A Recorrente recolheu espontaneamente a integralidade do IRRF, à alíquota de 35%;

O auto de infração foi lavrado com base nos documentos fornecidos pela própria Recorrente;

Todos os contratos, notas fiscais e comprovantes de pagamento dos serviços foram apresentados imediatamente do agente fiscal; e Não houve sequer qualquer relato de eventual tentativa de embaraço à fiscalização.

Evidente, portanto, a ausência de atos fraudulentos e a necessidade de cancelamento, por essa I. Turma Julgadora, da multa qualificada lançada.

Por fim, no tocante à vaga alegação de atos praticados pela Recorrente em conluio com outras empresas, é necessário consignar que, ainda que tenha havido tal prática, o que se admite apenas para argumentar, os supostos benefícios certamente foram buscados fora do âmbito tributário.

E, isso porque, a ilicitude da causa do negócio jurídico, por si só, traz como consequência apenas a decretação de sua invalidade e de todos os atos que decorreram dele.

Fato é que, não bastaria, para fins de configuração de crime contra a ordem tributária, apenas a alegação de atos praticados em conluio, mas sim, se desse conluio buscou-se auferir alguma vantagem tributária.

Na situação ora analisada, além agente fiscal não ter provado nada nesse sentido, fato é que a Recorrente efetuou o recolhimento do IRRF a alíquota de 35%, antes da instauração de qualquer procedimento fiscal.

Portanto, pelo exposto, não restou comprovada qualquer prática dolosa pela Recorrente tendente a se esquivar de suas obrigações tributárias, assim como não houve a ocorrência das hipóteses previstas no artigo 1º, incisos I e II, e no artigo 2º ambos da Lei nº 8.137/1990, bem como de sonegação/fraude necessária à imposição da multa qualificada no

presente caso, razão pela qual deve essa I. Turma Julgadora cancelar o lançamento correspondente à aplicação do percentual de 150% de multa.

III.6 – DA NATUREZA PUNITIVA DO IRRF COBRADO E A IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM A MULTA AGRAVADA – OCORRÊNCIA DE “*BIS IN IDEM*”

Conforme se verifica pela redação do artigo 674 do RIR/99, dada pelo artigo 61, da Lei nº 8.981/95, a previsão de cobrança do IRRF sobre os pagamentos realizados a beneficiários ou sem causa, configura, na verdade, uma hipótese de punição ao contribuinte, afastando-se do conceito legal de tributo estabelecido pelo artigo 3º do CTN.

Com efeito, considerando-se o caráter punitivo do IRRF cobrado à alíquota de 35%, verifica-se que não poderá prevalecer a multa qualificada, uma vez que se trataria de inquestionável “*bis in idem*”. [...]

Destarte, em complemento a todos os argumentos já expostos no tópico anterior, requer-se o cancelamento da multa qualificada por essa I. Turma Julgadora na remota hipótese de se manter a exclusão da espontaneidade do pagamento efetuado pela Recorrente, haja vista a impossibilidade de ocorrência de “*bis in idem*” no Direito Brasileiro.

III.7 - AD ARGUMENTANDUM - DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

Além de todos os argumentos expostos, há que se mencionar que a multa de ofício proporcional qualificada tem nítido caráter confiscatório, não devendo prevalecer, conforme entendimento do plenário do Supremo Tribunal Federal, inclusive em sede de Repercussão Geral. Confira-se.

Com efeito, o artigo 150 da Constituição Federal, dispõe que:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV – utilizar tributo com efeito confiscatório;” (g.n.)

Em linhas gerais, ocorre o efeito confiscatório quando a aplicação da norma tributária excede o limite racional e econômico da fonte de arrecadação a ponto de colocar sua sobrevivência em risco, ou quando a sua aplicação não se justifica.

Destaque-se, ainda, que, como decorrência dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, é imperioso que nos processos administrativos seja adotado critério da vedação da aplicação de multas em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público.

Neste sentido, ressalte-se que o já mencionado artigo 3º do Código Tributário Nacional estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado.

Neste sentido, por mais grave que seja o ilícito praticado não se justifica a imposição de penalidade que reduza o patrimônio do sujeito passivo de forma desproporcional à infração.

Em razão disso, oportuno ressaltar a decisão proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal nos autos da ADI-MC 1075 e ADI 551, que, em sede de Repercussão Geral, o STF julgou constitucional a cobrança moratória de 20%, nos autos do Recurso Extraordinário nº 582.461, por ser fixada em valor menor que o tributo devido, *verbis*:

“1. Recurso extraordinário. Repercussão geral.

4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento)”. (g.n.) [...]

Como se vê, o STF, em sede de Repercussão Geral, ratificou seu entendimento de que as multas que superam o percentual de 100% do valor do tributo são confiscatórias e, conseqüentemente, inconstitucionais.

Esclareça-se que a Recorrente não está sugerindo que esta C. Turma usurpe a competência do E. STF e julgue o normativo legal inconstitucional, mas apenas que aplique o entendimento já firmado por aquela Corte, que é o Tribunal responsável pela análise de constitucionalidades nas normas.

Portanto, em consonância ao exposto acima, tal entendimento deverá ser aplicado por essa I. Turma Julgadora, por economia processual, haja vista que o artigo 62, §2º, do atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, reconhece a necessidade da uniformização das decisões proferidas na forma do artigo 543-B, do antigo Código de Processo Civil, e determina a aplicação e obediência do entendimento exarado pelos Tribunais Superiores sob essa sistemática: [...]

Assim sendo, também pelo caráter confiscatório da multa qualificada imposta à Recorrente deve ser cancelada por essa I. Turma Julgadora, ou, ao menos, reduzida para 100% do valor do tributo devido.

III.8 - DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DA MULTA AGRAVADA NO CASO DE DÚVIDA – APLICAÇÃO DO ARTIGO 112 DO CTN

Além disso, há outro fator capaz de afastar, na hipótese de os argumentos anteriores não serem acolhidos, o que se alega apenas *ad argumentandum*, a exigência da multa agravada formalizada contra a Recorrente.

Caso esta C. Turma Julgadora decida pela manutenção dos lançamentos que deram origem a esse processo, por meio de julgamento em que houver empate de votos, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração.

Isso porque, a exigência de valores a título de penalidades não se coaduna com a dúvida, conforme se afere do artigo 112 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:(...)”.

Nesse sentido, entendimento de Luís Eduardo Schoueri⁸, o qual, fazendo alusão às infrações, assevera que “não poderá prevalecer o tratamento mais gravoso decidido por estreita maioria – ou, ainda mais evidente, pelo voto de qualidade – deixando de lado a dúvida objetivada pelo entendimento da minoria”.

Deste modo, caso reste inequívoca a presença da dúvida quanto à correção da autuação originária da presente lide, requer-se que esta I. Turma Julgadora reconheça, ao menos, que não será possível manter a exigência da multa agravada exigida da Recorrente.

III.9 – IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA

No caso de ser mantido o crédito tributário cobrado, o que se alega a título argumentativo, é certo também que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal.

Isso porque, o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC apenas sobre tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Ora, como já exaustivamente debatido, não se pode confundir os conceitos de tributo e de multa. Multa é penalidade pecuniária, não é tributo. É o que se verifica com clareza pela leitura da definição de “tributo”, contida no artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Ademais, o § 1º do artigo 113 do Código Tributário Nacional, ao diferenciar “tributo” de “penalidade pecuniária”, ratifica o que ora se demonstra, deixando claro que as duas figuras não se confundem.

Assim, demonstrado que (i) multa não é tributo; e (ii) só há previsão legal para que os juros calculados à taxa SELIC incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre a multa desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal, o que não pode ser admitido por esta I. Turma Julgadora. [...]

Ante o exposto, caso não sejam acolhidos os demais argumentos aduzidos na presente Impugnação, o que se admite apenas a título argumentativo, a Recorrente aguarda que essa I. Turma Julgadora determine expressamente o cancelamento dos juros de mora, calculados com base na taxa SELIC, sobre a multa de ofício lançada.

IV – DA IMPOSSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE A TERCEIROS

IV.1 - DA NÃO CARACTERIZAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA À JURUENA PARTICIPAÇÃO E INVESTIMENTOS EM RAZÃO DA AUSÊNCIA DE “INTERESSE COMUM”

Conforme mencionado acima, o auto de infração ora impugnado foi lavrado em face da RONDON ENERGIA S.A., sujeito passivo da obrigação tributária, com imputação de responsabilidade solidária a Juruena Participações e Investimentos S.A.

Com efeito, o Sr. Agente Fiscal entendeu que o simples fato de RONDON ENERGIA ser subsidiária integral da Juruena Participações e Investimentos S.A. seria suficiente para caracterizar o interesse comum na situação que constitui o fato gerador tributário, o que atrairia a aplicação do art. 124 do Código Tributário Nacional. [...]

Contudo, como será aqui demonstrado, não há qualquer elemento fático, devidamente comprovado no TVF, que demonstre o alegado interesse comum da Juruena Participações e Investimentos S.A. com a RONDON ENERGIA no que tange ao tributo exigido.

Ora, é certo que a expressão “interesse comum” utilizada pelo legislador do Código Tributário Nacional é dotada de certo grau de vagueza e indefinição.

De fato, o art. 124, I, do CTN assim dispõe acerca da existência de interesse comum capaz de ensejar a responsabilidade solidária:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

O interesse comum na situação que constitui o fato gerador ocorre quando há uma pluralidade de pessoas concorrendo na situação que constitui o fato gerador. [...]

Por isso somente é possível atribuir a solidariedade por interesse comum quando o sujeito já é obrigado a responder por aquela obrigação, em razão da natureza do tributo.

No caso concreto, temos que o Termo de Verificação fiscal em momento algum esclarece os fatos que justificam a ocorrência de um interesse comum da Juruena Participações e Investimentos S.A. na operação que culminou com a lavratura do presente auto de infração.

Fato é que, se tivesse havido uma economia tributária indevida, o que não ocorreu, conforme exaustivamente demonstrado na presente peça, esse fato diria respeito apenas ao sujeito passivo da obrigação tributária, que no caso é a RONDON ENERGIA.

Por isso é impossível sustentar que a Juruena Participações e Investimentos S.A. é responsável solidária por uma operação realizada entre a RONDON ENERGIA e terceiros, por total falta de interesse comum.

Ademais, deve-se mencionar que um mero interesse fático ou econômico não é suficiente para caracterizar-se o interesse comum tal qual previsto no art. 124, I, do CTN. Afinal, caso se admita a ideia de que todo aquele que possui algum interesse de fato na situação que constitui fato gerador da obrigação principal deve ser solidariamente responsabilizado, chegar-se-ia ao absurdo de se responsabilizar tributariamente os empregados de todas as empresas do grupo econômico, bem como seus credores. [...]

No caso, o máximo que poderia ser sustentado seria o interesse econômico da Juruena Participações e Investimentos S.A. em que a atividade da RONDON ENERGIA fosse bem-sucedida e lucrativa. Porém, como foi visto, isso não implica na ocorrência de interesse comum em sua acepção jurídica.

Portanto, está equivocada o entendimento da Equipe de Fiscalização em considerar a Juruena Participações e Investimentos S.A. como responsável solidária na operação de contratação de serviços firmada entre a RONDON ENERGIA e as empresas de terraplanagem SP por total falta de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária.

IV.2 - DA FALTA DE MOTIVAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ATRIBUÍDA AO DIRETOR RAFAEL JOSÉ DE OLIVEIRA

A Fiscalização, ao tentar encontrar algum fundamento para atribuir a responsabilidade solidária ao Recorrente Rafael José de Oliveira, acabou por apontar o artigo 135 do CTN.

No entanto, conforme será demonstrado no presente tópico, o Termo de Responsabilidade Tributária em face do Recorrente padece de nulidade insanável.

Isso porque os atos administrativos são cercados de formalidades essenciais a sua validade, dentre elas a motivação. Tal fato decorre do disposto no artigo 2º, parágrafo único, inciso VII, da Lei nº 9.784/99: [...]

Ademais, o artigo 50, inciso II, do mesmo dispositivo legal, determina que os atos administrativos devem ser obrigatoriamente motivados quando venham a impor deveres, encargos ou sanções: [...]

É certo que a motivação do ato administrativo não pressupõe apenas a indicação dos motivos de direito que levaram àquela conclusão. Deve a Administração, também, fazer a subsunção dos fatos à norma, como forma de preservar, inclusive, o direito de defesa do responsável solidário.

Nessa medida, todos os atos administrativos devem ser devidamente motivados, sob pena de impedir que o seu destinatário possa fazer qualquer avaliação acerca da sua legitimidade. Como consequência, os atos carentes de fundamentação são ilícitos, devendo ser extirpados pela Autoridade Administrativa competente.

No caso concreto, temos que a imputação de responsabilidade solidária ao Recorrente Rafael José de Oliveira criou dever e impôs sanção (de adimplir o crédito tributário). Por isso, o Termo de Responsabilidade Tributária e os relatórios fiscais atrelados aos autos de infração deveriam conter outros fatos concretos e contundentes que demonstrasse o motivo que levou à Fiscalização por assim concluir, o que, entretanto, não ocorreu.

Com efeito, cabe ressaltar que, muito embora a Fiscalização tenha citado o artigo 135 do CTN no “Enquadramento Legal” do Demonstrativo de Responsáveis Tributários que acompanhou os presentes autos de infração, o Termo de Verificação Fiscal que fundamentou o lançamento não faz qualquer menção aos motivos e fatos infringidos que levariam à responsabilização do Diretor Rafael José de Oliveira, o que evidencia ainda mais a arbitrariedade na atribuição da solidariedade em questão.

Fato é que no Termo de Verificação Fiscal, não há demonstração que leve à conclusão de que o Recorrente Rafael José de Oliveira teria praticado atos, de forma personalíssima, com dolo, elemento indispensável para a aplicação da responsabilidade solidária prevista no artigo 135 do CTN.

Portanto, a simples menção ao artigo 135 do CTN, sem qualquer descrição/individualização do fato efetivamente praticado pelo devedor solidário demonstra a efetiva falta de motivação ao ato administrativo em questão e a necessidade de seu cancelamento. [...]

Portanto, tendo em vista o vício na fundamentação da atribuição da responsabilidade solidária ao Diretor Rafael José de Oliveira, deve esta E. Turma Julgadora reconhecer a nulidade do ato que o incluiu como responsável solidário na autuação.

IV.3 - DA FALTA DE COMPROVAÇÃO DE INTUITO DOLOSO – IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ARTIGO 135 DO CTN

Conforme delineado anteriormente, ainda que se entenda que a responsabilidade atribuída ao Recorrente com base no artigo 135 do CTN esteja devidamente motivada, o que se alega a título argumentativo, é certo que em nenhum momento a Fiscalização demonstrou no Termo de Verificação Fiscal a totalidade dos tais atos praticados com dolo, de forma

personalíssima, pelo Recorrente, elemento indispensável para a aplicação da responsabilidade solidária prevista no artigo 135 do CTN.

Aliás, tal demonstração jamais poderia ter sido feita, na medida em que nunca existiu dolo praticado pelo Sr. Rafael José de Oliveira com relação as empresas em que a RONDON ENERGIA é acusada de ter praticado supostos ilícitos.

Ao analisar as razões das Recorrentes, a DRJ/BSB firmou entendimento no sentido de que “a natureza ilícita dos atos praticados pelo interessado restou comprovada nos autos, pois, sua assinatura figurava nos aludidos contratos de prestação de serviços não comprovados, fato que evidencia pleno conhecimento que os supostos prestadores de serviço eram empresas que não possuíam capacidade técnica, operacional ou expertise para a prestação dos serviços contratados, conforme demonstrou a Autoridade Fiscal nas diligências nestes efetuadas.” (fl. 3704 dos autos).”

No entanto, o simples fato do Sr. Rafael ter assinado o contrato não é suficiente para que se configure o DOLO.

De fato, na presente defesa, refutam-se duas “modalidades” de dolo, que igualmente não podem ser identificados nas práticas do Sr. Rafael José de Oliveira ou da RONDON ENERGIA, e tampouco foram comprovados pela Fiscalização: (i) o primeiro relaciona-se ao excesso de poderes, necessário para que o Recorrente se enquadrasse na hipótese do artigo 135 do CTN (que será totalmente afastado no presente tópico); bem como (ii) o dolo indispensável para o agravamento / qualificação da multa em apreço (que será abordado posteriormente em item próprio).

Ocorre que a Fiscalização se olvidou de traçar qualquer comentário a respeito do elemento dolo eventualmente praticado pelo Recorrente Rafael José de Oliveira em sua autuação com relação a grande as empresas envolvidas, juntamente com a RONDON ENERGIA, na prática de supostos ilícitos.

Com efeito, se não houve a comprovação integral do dolo por parte do Diretor Rafael José de Oliveira, impossível se faz a aplicação da responsabilidade tributária nos termos do artigo 135 do CTN. [...]

Transpondo os ensinamentos acima mencionados, nota-se que a Fiscalização não indicou quais teriam sido especificamente os atos praticados pelo Diretor Rafael José de Oliveira em relação às empresas envolvidas nas acusações fiscais, bem como o motivo pelo qual considerou tais condutas dolosas. E não o fez por uma simples razão:

porque não existem atos praticados com excesso de poderes, nem com dolo pelo Diretor com relação às empresas envolvidas no suposto pagamento de propina.

Conforme se verifica da fundamentação dos autos de infração relativa aos responsáveis tributários, a suposta responsabilidade tributária integral do Diretor Rafael José de Oliveira pelo crédito tributário em questão está lastreada em mera presunção, o que é absolutamente inadmissível e insuficiente para a aplicação do artigo 135 do CTN no presente caso.

O E. Superior Tribunal de Justiça também segue esse exato posicionamento, conforme EAG 494.887-RS, julgado em 16/10/2007, segundo o qual “o sócio deve responder pelos débitos fiscais do período em que exerceu a administração da sociedade apenas se ficar provado que agiu com dolo ou fraude”.

Diante de todo o exposto, tendo em vista a ausência de comprovação do dolo necessário para a aplicação da solidariedade prevista no artigo 135 do CTN, requer-se o cancelamento da Responsabilidade Tributária lavrado em face do Diretor Rafael José de Oliveira.

IV.4 - DA NÃO OCORRÊNCIA DE ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO

Na remota hipótese de não se cancelar a responsabilidade solidária atribuída ao diretor Rafael José de Oliveira em razão dos argumentos expostos nos tópicos anteriores, o que se alega apenas a título argumentativo, a responsabilização solidária também se afigura inoportuna pelo fato de não terem sido preenchidos os requisitos versados no caput do mencionado artigo 135 do CTN (excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos), conforme se passa a demonstrar.

Como já anteriormente destacado, a Fiscalização apenas cita no demonstrativo de Responsáveis Tributários que o crédito tributário constituído em face da RONDON ENERGIA seria atribuível ao Diretor Rafael José de Oliveira com fundamento no artigo 135 do CTN, ou seja, em razão de atos praticados por “excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto”.

No entanto, como visto, ao autuar solidariamente o Recorrente, a Fiscalização esquivou-se de identificar e comprovar a totalidade de quais teriam sido os atos praticados por este com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, se limitando a atribuir referida responsabilidade solidária mencionando apenas o artigo 135 do CTN.

Configura-se o excesso de poderes quando a pessoa investida dos poderes de gestão da sociedade vier a praticar algum ato, ainda que em nome da sociedade, mas extrapolando os limites contidos no estatuto social.

Ademais, conforme já mencionado, é requisito fundamental para a configuração da solidariedade prevista no mencionado artigo 135 do CTN a descrição do fato concreto de forma detalhada, a qual deverá ser acompanhada de prova inequívoca. [...]

Insta ressaltar, inclusive, que o devedor solidário Rafael José de Oliveira sequer foi fiscalizado ou questionado durante o procedimento fiscalizatório realizado em face da pessoa jurídica, razão pela qual não teve a oportunidade de prestar quaisquer esclarecimentos a respeito das questões tratadas nos presentes autos.

Nem se alegue que a RONDON ENERGIA, em virtude de atos que, supostamente, contaram com a participação do diretor, deixou de recolher tributos e que essa seria a infração à lei de que trata o artigo 135 do CTN.

Isso porque, conforme pacífico na doutrina, a infração à lei a que faz referência o artigo 135 do CTN não há de ser entendida como a mera ausência de pagamento de tributo. [...]

Sob esse aspecto, verifica-se que a questão se encontra inclusive sumulada no supracitado Tribunal Superior, confira-se:

“Súmula 430 – O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. (g.n.)

Não bastasse todo o exposto, ressalte-se ainda o voto proferido pelo Ministro Relator Teori Albino Zavascki no Recurso Especial nº 1.101.728-SP, julgado na sistemática prevista no artigo 543-C do Código de Processo Civil (“Recursos Repetitivos”), sedimentando, portanto, o posicionamento jurisprudencial dessa matéria no âmbito judicial, *in verbis*:

“3. No que se refere à responsabilidade dos sócios, todavia, têm razão os recorrentes. Conforme jurisprudência pacificada nesta Corte, para que se viabilize a responsabilização patrimonial do sócio na execução fiscal, é indispensável que esteja presente uma das situações caracterizadoras da responsabilidade subsidiária do terceiro pela dívida do executado, nos moldes das hipóteses previstas no art. 135 do CTN. A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta essa responsabilidade subsidiária dos sócios. (...)

4. Pelo exposto, dou parcial provimento para extinguir a execução fiscal em relação aos sócios executados. Ficam invertidos, em 50%, os ônus da sucumbência, parcela que será suportada pela Fazenda em favor dos sócios.

Considerando tratar-se de recurso submetido ao regime do art. 543- C, determina-se a expedição de ofício, com cópia do acórdão, devidamente publicado:

aos Tribunais Regionais Federais e aos Tribunais de Justiça (art. 6º da Resolução STJ 08/08), para cumprimento do § 7º do art. 543-C do CPC; à Presidência do STJ, para os fins previstos no art. 5º, II da Resolução STJ 08/08. É o voto.” (g.n.)

Assim, em consonância ao exposto acima, tal entendimento deverá ser aplicado por essa E. Turma Julgadora, por economia processual, haja vista que o artigo 62, § 2º, do atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, já reconhece a necessidade da uniformização das decisões proferidas na forma do artigo 543-C, do Código de Processo Civil, e determina a aplicação e obediência do entendimento exarado pelos Tribunais Superiores sob essa sistemática.

Ante todo o exposto, resta claro que também não é possível atribuir solidariedade ao Diretor Rafael José de Oliveira com base no artigo 135 do CTN, o que de plano impede que esta E. Turma Julgadora aceite a responsabilização solidária pretendida pelo Agente Fiscal, motivo pelo qual impõe-se a exclusão do devedor solidário do polo passivo do presente lançamento tributário.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

V - DO PEDIDO

Diante das razões apresentadas, a Recorrente requer o provimento do Recurso Voluntário, a fim de que seja julgado insubsistente o lançamento fiscal ora combatido.

Sucessivamente, caso não se entenda pela desconstituição integral do auto de infração, requer-se a exclusão da responsabilidade solidária atribuída à Juruena Participações e Investimentos e ao Sr. Rafael José de Oliveira, em virtude da não configuração das hipóteses estabelecidas nos artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional.

Recurso Voluntário – Recorrente Francisco Carlos Coutinho Pitella

Notificado em 27.09.2019 (sexta-feira), e-fl.3763, o Recorrente Francisco Carlos Coutinho Pitella apresentou o recurso voluntário em 29.10.2019, e-fls. 3814-3867, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

III - PRELIMINARES

III.1 - DO EQUÍVOCO COMETIDO NO ACÓRDÃO RECORRIDO – DA IMPUGNAÇÃO DOS LANÇAMENTOS DE IRPJ E CSLL

13. Preliminarmente, antes de se adentrar nas razões de direito, faz-se necessário esclarecer que, ao contrário do que entendeu a Turma Julgadora no acórdão recorrido, tanto a Rondon quanto as pessoas indicadas como responsáveis solidários impugnaram os lançamentos de IRPJ e de CSLL.

14. Nesse sentido, confira-se trecho do acórdão ora recorrido: [...]

15. Ocorre, contudo, que a Turma Julgadora se equivocou ao assim aduzir.

16. Isso porque, o argumento trazido na impugnação acerca da impossibilidade de cobrança concomitante (*bis in idem*) de IRPJ e CSLL sobre a mesma parcela que já que resultou no recolhimento do IRRF à alíquota de 35%, os termos art. 61 da Lei 8.981/1995, engloba os referidos tributos IRPJ e CSLL.

17. Conforme se depreende da impugnação, foi demonstrado que as cobranças de IRPJ, CSLL e IRRF decorrem de uma mesma situação fática, qual seja a realização de pagamentos sem causa, motivo pelo qual estas não podem coexistir.

18. Somado a isso, deve-se considerar que a Rondon já efetuou o recolhimento do IRRF à alíquota de 35% de maneira espontânea, de modo que somente restam duas alternativas à Turma Julgadora, quais sejam, o cancelamento do lançamento referente ao IRRF ou o cancelamento dos lançamentos reflexos de IRPJ e CSLL.

19. Logo, considerando-se que restou amplamente reconhecido pela Fiscalização e pela própria DRJ em sua decisão que a Rondon efetuou o recolhimento relativo ao IRRF devido – sendo controvertida, apenas, a aplicação dos benefícios decorrentes do instituto da denúncia espontânea ao caso concreto – é mais do que lógico que a alegação da proibição do *bis in idem* no tocante à concomitância entre glosa de despesas e lançamento de IRRF em virtude dos pagamentos realizados teve por finalidade fulminar a glosa das despesas. Não faria sentido requerer, com fundamento no argumento da vedação ao *bis in idem*, o cancelamento de um imposto (IRRF) que já foi pago.

20. Isto posto, verifica-se ser descabido o entendimento de que os lançamentos relativos à cobrança de IRPJ e CSLL não teriam sido impugnados, motivo pelo qual o acórdão recorrido deverá ser reformado por este E. CARF.

IV - DAS RAZÕES PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

21. Ainda que este E. CARF não acate as alegações preliminares, é certo que deverá reformar parcialmente o acórdão recorrido pelos motivos de direito a seguir expostos.

IV.1 - DA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO RECORRENTE

22. O Recorrente, Francisco Carlos Coutinho Pitella, foi autuado na condição de devedor solidário a recolher valores de IRPJ, CSLL e IRRF com acréscimos, em decorrência de despesas de depreciação inexistentes que foram contabilizadas com redução do resultado pela Rondon, bem como pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados realizados a empresas de terraplanagem.

23. Da leitura do TVF, conclui-se que a inclusão do Recorrente como devedor solidário decorreu somente do fato de o Recorrente ser diretor da Rondon no período dos fatos.

24. Foram apontadas na impugnação do Recorrente as diversas razões pelas quais o Termo de Sujeição Passiva Solidária lavrado em face do Recorrente é nulo, inclusive pelo fato de que ao longo de todo o procedimento fiscal que antecedeu a lavratura do Auto de Infração e do Termo de Sujeição Passiva Solidária, em nenhum momento o Recorrente foi intimado a apresentar esclarecimentos e documentação, em clara violação ao direito ao contraditório e ampla defesa do Recorrente.

25. Em relação ao presente ponto, a Turma Julgadora se manifestou no sentido de que o momento processual para manifestação do Recorrente ocorreria somente após o lançamento fiscal, conforme disposto no Decreto nº 70.235/72. [...]

26. Ocorre, contudo, que tal alegação não poderá prosperar. Isso porque, fica amplamente demonstrado que houve efetiva violação ao devido processo legal, garantia fundamental protegida pelo art. 5º, LV, da CF/88.

27. Como já demonstrado, no TDPF Nº 01.3.01.00.2016.00078-0 que deu origem à autuação discutida no presente processo administrativo apenas a Rondon consta como contribuinte/responsável investigado. Durante quase 01 ano de fiscalização o Recorrente nunca foi incluído no rol dos fiscalizados nem recebeu qualquer intimação para que pudesse se manifestar.

28. Assim, o Recorrente não teve a oportunidade de, em procedimento fiscal prévio, prestar esclarecimentos ou apresentar provas que pudessem confirmar ou infirmar as imputações feitas (ainda que genericamente) pela Autoridade Fiscal no TVF.

29. Isso deixa claro que o devido processo legal, garantia fundamental protegida pelo art. 5º, LV, da CF/88, foi violado. Impossibilitado de se defender das acusações construídas pela Fiscalização ao longo do processo de fiscalização ou de jogar outras luzes aos fatos narrados, o Recorrente teve o seu direito à ampla defesa e ao contraditório tolhido.

30. E a consequência de ter sido impossibilitado de se defender é evidente e gravosa: o Recorrente tornou-se responsável por créditos tributários no valor total de quase R\$ 1 milhões de reais.

31. Diante da violação do direito ao contraditório e ampla defesa, associada às gravosas imputações feitas ao Recorrente, é forçoso concluir pela necessidade de reforma parcial do acórdão recorrido, de maneira a decretar a nulidade material do Termo de Sujeição Passiva Solidária.

32. Esse procedimento, evidentemente, é incompatível com princípios basilares do processo administrativo tributário tais como o da verdade material e o da legalidade. Ou seja, jamais poderia a Fiscalização ter lavrado o Termo de Sujeição Passiva Solidária sem ter absoluta certeza acerca das infrações à legislação supostamente cometidas pelo Recorrente.

33. Prega o princípio da verdade material que a Administração deve se pautar de maneira inexorável à verdade dos fatos, fundamentando qualquer ato, especialmente aqueles que resultem em prejuízo ao contribuinte, em motivos reais, sob pena de ilegitimidade. [...]

34. Tal princípio, inclusive, decorre do princípio da legalidade, verdadeira viga mestre de todo o ordenamento jurídico brasileiro. Portanto, deve a Fiscalização investigar e produzir provas para garantir a certeza que deve reger toda a atividade administrativa tributária.

35. CABERIA, PORTANTO, À FISCALIZAÇÃO PROVAR QUE O RECORRENTE TINHA ALGUM INTERESSE ECONÔMICO NA REDUÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL DA RONDON, BEM COMO DEMONSTRAR QUE O RECORRENTE DESSA REDUÇÃO SE BENEFICIOU.

36. Considerando os fatos acima mencionados que revelam não ter tido o Recorrente qualquer interesse econômico com a redução da carga fiscal, bem como tendo em vista a incerteza da Fiscalização quanto aos fatos que alega, deve ser rechaçada qualquer tentativa de responsabilizar o Recorrente pelo crédito tributário.

37. Tanto isso é verdade que a própria Turma Julgadora reconheceu no acórdão recorrido que a única razão para responsabilização do Recorrente foi o fato da Autoridade Fiscal alegar que o mesmo cometeu infração à lei, o que de fato não foi demonstrado, [...]

38. Contudo, a responsabilidade solidária prevista no CTN nunca pode ser presumida, como alega a Turma Julgadora, ela deve ser demonstrada e comprovada, fato que não ocorreu no presente processo administrativo, motivo pelo qual o Termo de Sujeição Passiva deverá ser cancelado.

IV.1.a - Considerações Relevantes Sobre o Instituto da Solidariedade Tributária (artigo 124, II, do CTN)

39. Em relação ao presente tópico, cumpre ressaltar que, mais uma vez, a Turma Julgadora cometeu um equívoco no acórdão recorrido, ao manter a responsabilização solidária em face do Recorrente.

40. Isso porque, como já demonstrado, o art. 124, Inciso II, do CTN, utilizado como fundamento para a imputação da responsabilidade solidária ao Recorrente no “Demonstrativo dos Responsáveis Tributários”, estabelece a responsabilização solidária de pessoas expressamente designadas por lei, *in verbis*:

Art. 124. São solidariamente obrigadas: [...]

II - as pessoas expressamente designadas por lei. [Grifos nossos]

41. Como se vê, o mencionado dispositivo por si só não tem o condão de autorizar a imputação da responsabilidade solidária ao Recorrente, ou seja, é necessária a indicação da lei que expressamente preveja a responsabilização solidária em situações específicas.

42. A questão é complexa, e a pluralidade de terminologias que se encontram na doutrina dão ensejo a uma confusão de conceitos que dificulta sobremaneira a intelecção exata dos fenômenos. Cabe, portanto, analisar com acuidade e com o necessário rigor intelectual as hipóteses de responsabilidade previstas no âmbito do CTN.

43. A solidariedade tributária, que é espécie do gênero solidariedade, ocorre quando há mais de um integrante no polo passivo da obrigação tributária. Pouco importam as razões que impuseram a existência desse fenômeno (previsão legal, ligação pessoal de mais de uma pessoa ao fato impositivo etc.); o essencial é que a solidariedade tributária se dê sempre que houver mais de uma pessoa no polo passivo da obrigação tributária.

44. Interessa, para a resolução do presente caso, a solidariedade tributária prevista no artigo 124, inciso II, do CTN, decorrente de expressa previsão legal da lei instituidora do tributo. Ela é chamada solidariedade de direito, que confere à lei competência para definir outras hipóteses de solidariedade.

45. Esse é o caso da responsabilidade do tabelião pelo imposto de transmissão imobiliária entre vivos; ou da norma prevista no art. 5º, § 1º, alínea “b”, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, segundo o qual, na hipótese de cisão parcial, respondem solidariamente pelos tributos da pessoa jurídica tanto a sociedade cindida como a sociedade que absorver a parcela de seu patrimônio.

46. OCORRE QUE, NO CASO EM TELA, A AUTORIDADE FISCAL NÃO INDICOU NO “DEMONSTRATIVO DE RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS” QUALQUER DISPOSITIVO LEGAL ESTABELECENDO A ALUDIDA SOLIDARIEDADE.

47. No TVF, a Autoridade Fiscal até faz referência ao art. 1º Inciso I e art. 2º, Inciso I, da Lei nº 8.137/1990, os quais dispõem:

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; [...]

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;”

48. Ocorre que a legislação em referência define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, não definindo responsabilidade solidária para fins do art. 124, Inciso II, do CTN.

49. Vê-se, assim, que a Autoridade Fiscal capitulou a responsabilidade solidária nos artigos 124, II, do CTN, mas deixou de descrever precisamente qual seria a infração de lei em que o Recorrente incorreu.

50. Nota-se, ainda, que a Turma Julgadora corrobora com a omissão da Autoridade Fiscal em indicar o dispositivo de lei que imputa a responsabilidade solidária nos termos do inciso II, do art. 124 do CTN, uma vez que se limita a citar o presente artigo como o fundamento para a atuação. [...]

51. Portanto, na medida em que não restou descrita pela Autoridade Fiscal a fundamentação legal adequada para responsabilização do Recorrente, NULO O AUTO DE INFRAÇÃO em relação a ele, ante vício material pela falta de fundamentação legal e suficiente a permitir o exercício do contraditório e da ampla defesa.

52. Isso posto, faz-se necessária a reforma do acórdão recorrido, de modo a excluir a solidariedade imputada ao Recorrente.

53. Com efeito, o ato de lançamento é um procedimento administrativo, que se inicia com a ação fiscal até a notificação do lançamento ao sujeito passivo. Como um procedimento formal, ele possui pressupostos que devem ocorrer para a realização da norma concreta, qual seja, o lançamento. Os arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972 e o art. 142 do CTN dispõem sobre a identificação do sujeito passivo (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário).

54. Além disso, o art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 determina serem nulos os atos lavrados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. E, no caso, a omissão resulta em nulidade, pois influi diretamente na solução do litígio.

55. O auto de infração deve ter como premissa indelével a necessidade de atendimento aos requisitos mínimos de formação válida do ato administrativo fiscal, requisitos estes expressamente determinados pelos transcritos art. 142 do CTN e arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72.

56. Nesse sentido, cumpre ressaltar que a Instrução Normativa RFB nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018, a qual dispõe sobre o procedimento específico envolvendo a imputação de responsabilidade tributária no âmbito da RFB, prevê expressamente, em seu artigo 3º que, nesta situação, o lançamento de ofício deverá descrever os fatos e o dispositivo legal que caracterizaram a responsabilidade tributária, bem como reunir as provas indispensáveis à comprovação desta. Confira-se:

“Art. 3º Na hipótese de imputação de responsabilidade tributária, o lançamento de ofício deverá conter também:

I - a qualificação das pessoas físicas ou jurídicas a quem se atribua a sujeição passiva;

II - a descrição dos fatos que caracterizam a responsabilidade tributária;

III - o enquadramento legal do vínculo de responsabilidade decorrente dos fatos a que se refere o inciso II; e

IV - a delimitação do montante do crédito tributário imputado ao responsável.

Parágrafo único. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá reunir as provas indispensáveis à comprovação da responsabilidade tributária.” (grifos nossos)

57. Isto posto, verificada a ausência da descrição dos fatos que caracterizaram a responsabilizada do Recorrente, a indicação da legislação que impõe a responsabilidade do Recorrente nos termos do inciso II, do artigo 124, do CTN, bem com documentos que comprovem a responsabilidade tributária por parte do Recorrente, não resta alternativa à este E. CARF se não a exclusão do Recorrente do rol de responsáveis tributários do presente processo administrativo, diante da violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

58. No mais, como será demonstrado, também não merece prosperar a alegação da Turma Julgadora, citada anteriormente, no sentido de que a atribuição de responsabilidade tributária no presente caso se dá pelo artigo 124, II, e 135, III, ambos do CTN, pelo fato de o Auto de Infração descrever que o Recorrente era dirigente da Rondon à época dos fatos.

59. Isso porque, ainda que na remota hipótese de se compreender que a solidariedade com fundamento no art. 124, Inciso II, do CTN se daria em decorrência de o Recorrente ser diretor da Rondon à época dos fatos, isto é, conforme o quanto previsto no art. 135, Inciso III, do CTN, esta é modalidade de responsabilidade integral e exclusiva das pessoas nele relacionadas, que NÃO SE CONFUNDE com a responsabilidade solidária e porque, também, deve cumprir com os requisitos elencados no supracitado artigo 32 da Instrução Normativa RFB nº 1.862/2008.

IV.1.b - Da Ausência de Comprovação de Obrigações Tributárias Resultantes de Atos Praticados com Excesso de Poderes ou Infração de Lei, Contrato social ou Estatutos

60. Em relação ao presente ponto, cumpre ressaltar, como já demonstrado preliminarmente, que a DRJ não analisou as alegações trazidas pelo Recorrente em sua impugnação. Caso assim não se entenda, o que se alega *ad argumentandum*, é certo que este E. CARF deverá excluir o Recorrente do rol dos sujeitos solidários passivos do presente processo administrativo, por vício na sua fundamentação.

61. Da leitura do acórdão recorrido, verifica-se que a Turma Julgadora entendeu que a responsabilidade solidária dos diretores, nos termos do inciso III do artigo 135, do CTN, estaria plenamente comprovada nos autos pelo fato do Representante figurar como representante nos contratos de prestação de serviços não comprovados e pelo fato de que seria "inadmissível cogitar que os fatos narrados no presente caso, que retrata pagamentos de inúmeras e diversas pessoas jurídicas, envolvendo valores significativos, pudessem passar à margem do conhecimento de seus dirigentes.", [...]

62. Ocorre, contudo, que o entendimento manifestado no acórdão recorrido não poderá prevalecer, devendo ser reformado por este E. CARF, uma vez que não consta como fundamentação para solidariedade do Recorrente no “DEMONSTRATIVO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS” os requisitos do art. 135, Inciso III, do CTN:

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

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

63. Da leitura desse dispositivo, percebe-se claramente que são dois os requisitos para a responsabilização: (i) a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei (que não corresponde à mera falta de pagamento de tributos), contrato social ou estatutos; e (ii) a prática de tais atos deve, necessariamente, resultar no surgimento de débitos fiscais. [...]

68. Inclusive, a Primeira Seção do E. STJ, que reúne as Turmas de Direito Público, em sede de Embargos de Divergência, reconheceu a necessidade de se provar o ato ilícito do administrador para responsabilizá-lo (EREsp 100.739/SP).

69. Ou seja, além de entender que o mero inadimplemento do tributo não gera a responsabilidade tributária dos diretores e administradores, o E. STJ rejeita a teoria da responsabilização objetiva dos administradores, pois exige a prova do ato ilícito para a configuração fática da hipótese prevista no artigo 135, III, do CTN.

70. Inclusive, é essa a conclusão da própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) no Parecer CAT nº 55/2009, que tem por objeto a aplicação do artigo 135, III, do CTN:

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

(...)

c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;

d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;

e) O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposo quanto doloso;

f) A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública (salvo normas especiais probatórias, como a relativa à CDA).

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

71. Interpretação diversa a essa não subsiste, pois ensejaria a responsabilização de todo administrador e/ou sócio, minando o princípio da entidade e a ideia de personalidade jurídica como centro de imputação de direito e deveres.

Portanto, a aplicação da regra de responsabilização do artigo 135, III, do CTN tem como pressuposto inicial a prática de um ato ilícito não tributário ou a infração de contrato ou estatuto social.

72. O segundo requisito - a vinculação da obrigação jurídico-tributária ao ato ilícito não tributário - é, na verdade, uma consequência do primeiro: do ato ilícito não tributário deve nascer uma obrigação jurídica tributária.

73. Desse modo, não havendo ato ilícito praticado pelo Recorrente, no presente caso não há que se falar no nascimento de uma obrigação jurídica tributária.

74. Importa esclarecer que essa exigência nasce não só do texto expresso do caput do artigo 135 do CTN, como também da determinação do artigo 128 do CTN, regra geral aplicável a todas as hipóteses de responsabilidade tributária, que delimita a responsabilização aos casos em que terceiro seja vinculado ao fato jurídico tributário:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.” (Grifos nossos)

75. Portanto, forçoso concluir pela necessidade de cancelamento da responsabilidade do Recorrente com base no artigo 135, III do CTN, haja vista que estão ausentes os requisitos para a aplicação desta regra.

76. Tendo isso em vista, percebe-se que, ao contrário do que alega a Turma Julgadora, no TV1 não há qualquer menção ou documento que comprove a participação do Recorrente nas infrações. Inclusive, não consta a assinatura do Recorrente nos contratos de prestação

de serviços não comprovados, os quais foram assinados por pessoa diversa, como bem reconhecido no TV1 e no acórdão recorrido.

77. Neste ponto, destaque-se que a DRJ comete um grande equívoco ao presumir não apenas a participação como também o dolo do Recorrente nas ilicitudes derivadas dos pagamentos realizados com base no singelo argumento de que “é inadmissível cogitar que os fatos narrados no presente caso, que retrata pagamentos sem causa a pessoas jurídicas sem capacidade técnica, operacional ou expertise para a prestação dos serviços contratados, conforme demonstrou a Autoridade Fiscal nas diligências nestes efetuadas, pudessem passar à margem do conhecimento de seus dirigentes. Em suma, o mencionado administrador tinha plena consciência de que os dos aludidos contratos foram utilizados para dissimular pagamentos sem causa (...)” (fls. 3.708 dos autos).

78. Ora, como é possível inferir a “consciência” de ilicitude do Recorrente, a Fiscalização sequer foi capaz de comprovar que o Recorrente participou do suposto esquema que se utilizou de contratos para “maquiar” pagamentos sem causa?

79. Com efeito, não há nos autos qualquer evidência de que o Recorrente teria participado, de qualquer modo, nos atos que culminaram nos pagamentos apontados. Trata-se de verdadeira presunção, desprovida de qualquer prova que lhe dê sustentação, razão pela qual ela deverá ser afastada de plano.

80. Desse modo, considerando que não há nos autos nenhum documento que comprove ter o Recorrente praticado ato ilícito, ou seja, agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos próprios termos utilizados no acórdão recorrido (fls. 3.707 e 3.708 dos autos), não há que se falar em responsabilidade tributária.

81. Isso porque, somente com a prova do ato ilícito cometido pelo Recorrente estaria cumprido um dos requisitos para a aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN. Haveria, ainda, a obrigação de provar que tais atos resultaram no nascimento ou buscaram ocultar uma obrigação tributária, o que também não foi feito.

82. Assim sendo, na remota hipótese de responsabilização com fundamento no artigo 135, inciso III, do CTN, o que se alega a título argumentativo, forçoso concluir pela necessidade do cancelamento do Termo de Sujeição Passiva lavrada em face do Recorrente.

IV.1.c. - Da Responsabilidade Pessoal

83. No mais, cumpre ressaltar que a imputação de responsabilidade pessoal ao Recorrente, decorrente da aplicação do artigo 135, III, do CTN, implica a responsabilidade exclusiva do diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica, não podendo prevalecer quando o próprio contribuinte foi considerado responsável e, conseqüentemente, autuado.

84. Em relação à presente alegação, a Turma Julgadora pautou-se no já mencionado Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 para manter o Recorrente no rol dos responsáveis tributários sob o entendimento de que apesar de o artigo 135 mencionar que seriam “pessoalmente responsáveis”, tal dispositivo trata sim de responsabilidade solidária. [...]

85. Contudo, ao contrário do que a alega a Turma Julgadora, o supracitado Parecer da PGFN CRJ/CAT nº 55, de 2009, não traduzia o entendimento majoritário do STJ acerca da interpretação da responsabilidade prevista no art. 135, inciso III, do CTN, o qual firmava entendimento no sentido de ser uma responsabilidade substitutiva e não solidária⁷.

86. De fato, diferentemente do que estabelece o artigo 134 do CTN, o artigo 135 disciplina uma responsabilidade que não é subsidiária, mas sim integral e exclusiva das pessoas nele relacionadas.

87. Tal responsabilização decorre da prática de atos abusivos ou com infringência de lei, contrato social ou estatutos que tenham desencadeado uma relação jurídica obrigacional stricto sensu entre Fisco e terceiros, que não praticaram estes atos.

88. Verifica-se, portanto, que as situações disciplinadas nos artigos 134 e 135, ambos do CTN, são distintas.

89. Enquanto o artigo 134 do CTN, em função do fenômeno da transferência da responsabilidade, estabelece que a responsabilidade do terceiro, que agiu ou omitiu-se indevidamente, pressupõe o nascimento da obrigação tributária advinda de FATO LÍCITO,

ou ainda que ilícito, sem dolo, o artigo 135 dispõe sobre uma obrigação tributária decorrente da prática de FATO ILÍCITO DOLOSO por parte do terceiro que DÊ NASCIMENTO à obrigação jurídica tributária, disciplinando a hipótese de substituição da responsabilidade tributária.

90. Depreende-se, assim, que o terceiro que age com dolo, contrariando a lei, o mandato, o contrato social ou o estatuto, dos quais decorrem os seus deveres, torna-se, no lugar do próprio contribuinte, o único responsável pelos tributos decorrentes da infração praticada.

91. Inclusive depreende-se que o artigo 135, inciso III, do CTN, ao prever a responsabilização pessoal do agente, na ausência de qualquer menção à responsabilização solidária, pretendeu justamente garantir que a pessoa jurídica não sofresse economicamente com os atos ilícitos de terceiros, inclusive já puníveis em outras esferas. [...].

94. Com efeito, considerando o dever do administrador de representar a sociedade, a lei prevê a responsabilização pessoal do gestor quando este age contrário àquilo que lhe é designado enquanto administrador. Se dúvida havia, no passado, quanto à exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica em tais situações, a legislação hoje vigente torna cristalino que a empresa não responde por atos praticados irregularmente pelos seus gestores. [...]

96. Cumpre esclarecer que, no julgamento acima, ao contrário do que ocorreu no presente caso, houve a identificação e comprovação da conduta dolosa praticada por administrador e representante da companhia, nos termos do art. 135, III, do CTN, contudo, mesmo se tratando de situação distinta importa trazer a conclusão exarada por este E. CARF, no sentido de que não há que se falar em responsabilidade da pessoa jurídica quando há indicação de responsabilidade pessoal tributária de terceiros pelo quanto disposto no art. 135, III, do CTN.

97. Conclui-se, então, que tanto a doutrina quanto a jurisprudência já exararam o entendimento segundo o qual se um dos agentes arrolados no artigo 135 agir com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, em detrimento dos interesses do contribuinte, essa pessoa será a única responsável pelos tributos decorrentes da infração.

98. Dando um passo adiante nesse raciocínio, conclui-se que não pode prevalecer autuação fundamentada no artigo 135 do CTN quando a própria Fiscalização coloca o contribuinte definido em lei no polo passivo da obrigação tributária, pois haveria claro erro na identificação do sujeito passivo.

99. Apesar disso, no presente caso, a Autoridade Fiscal entendeu que o art. 135, inciso III, do CTN, prevê hipótese de responsabilidade solidária, ou seja, ao invés de os gerentes e dirigentes responderem exclusivamente pelos créditos tributários oriundos de seus supostos atos ilícitos, seriam solidários à pessoa jurídica.

100. Ou seja, no presente caso, pelo fato de a Autoridade Fiscal ter autuado o contribuinte - a Rondon - e não somente os diretores (no caso, o Recorrente) que supostamente agiram de forma ilícita, está presente o vício material de erro na identificação do sujeito passivo, consoante jurisprudência deste E. CARF, razão pela qual o acórdão ora recorrido deverá ser reformado de maneira cancelar a autuação fiscal originária do presente processo administrativo.

IV.2 - DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA DOS DÉBITOS EM COBRANÇA DESCONSIDERADA PELA AUTORIDADE FISCAL E PELA TURMA JULGADORA

101. Conforme relatado inicialmente, em 03/06/2016 foi recebido Termo de Intimação Fiscal nº 01 pela Juruena, controladora da Rondon, em que a Fiscalização solicitou informações a respeito de pagamentos efetuados à SP Terraplanagem Ltda., SP Terraplanagem Ltda., Soterra Terraplanagem e Locação de Equipamentos Ltda. em nome das cinco SPEs controladas - dentre elas a Rondon.

102. Assim, a Fiscalização considerou que a partir desse momento a Rondon e demais SPEs controladas pela Juruena teriam deixado de poder utilizar o instituto da denúncia espontânea, nos termos do art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/1972, [...].

104. Ora, como desconsiderar os pagamentos efetuados antes da intimação?

105. Ademais, o entendimento acima relatado não poderá prevalecer, na medida em que, como já adiantado preliminarmente, a Turma Julgadora inovou o critério jurídico utilizado pela Autoridade Fiscal para desconsiderar o instituto da denúncia espontânea no presente caso, presumindo que os sócios da Juruena teriam envolvimento no conhecimento pela Rondon quanto ao processo de fiscalização iniciado, sem, contudo, trazer provas da alegação.

106. Conforme informado no procedimento de Fiscalização, devido à impossibilidade de comprovar a efetiva prestação de serviços pela SP Terraplanagem Ltda., a Rondon efetuou o recolhimento do IRRF, nos termos do art. 674 do RIR/99, nos dias 10, 13 e 14 de junho de 2016. Ou seja, os pagamentos ocorreram antes da ciência do Termo de Início da Fiscalização no dia 17/06/2016.

107. Com efeito, os dispositivos utilizados pela Autoridade Fiscal e pela Turma Julgadora para embasar suas conclusões determinam a exclusão da espontaneidade apenas nos casos em que já tiver iniciado medida de fiscalização relacionada com a infração cometida pela própria fiscalizada [...].

108. O fato de existir procedimento fiscal instaurado em face da Controladora relativamente a outras infrações em nada afeta os recolhimentos efetuados pela Rondon, tampouco o reconhecimento da aplicação do instituto da denúncia espontânea em proveito desta última. Trata-se de pessoas jurídicas distintas.

109. O procedimento fiscal instaurado em face da Juruena tinha como objetivo apurar supostas infrações cometidas pela Telegráfica, não as infrações cometidas pela Rondon. Essas foram apuradas em processo fiscalizatório próprio, formalizado no Mandado de Procedimento Fiscal nº 01.3.01.00-2016-00078-0.

110. Tanto é assim que o próprio Agente Fiscal reconheceu que deflagrou a fiscalização contra a Rondon porque SUPÓS que ela também poderia ter cometido infrações similares [...].

111. Ou seja, a espontaneidade do pagamento do IRRF só poderia ter sido excluída pela Fiscalização se, quando do recolhimento do IRRF, a Recorrente já tivesse conhecimento da instauração do Mandado de Procedimento Fiscal nº 01.3.01.00-2016-00078-0, formalizado para apurar as supostas infrações cometidas pela Rondon nos anos de 2010 e 2011.

112. O supracitado art. 138 do CTN assim disciplina a denúncia espontânea: [...]

113. É cediço que para que se configure a hipótese da norma do artigo 138 do CTN, há que se observar, cumulativamente, os seguintes requisitos: (i) a denúncia espontânea da infração e (ii) o pagamento do tributo devido e acrescido de juros de mora, ambos antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

114. Nessa linha, o C. STJ no Recurso Especial nº 1.149.022/SP 9, julgado sob o rito dos Recursos Repetitivos, delineou o instituto da denúncia espontânea e pacificou o tema quanto aos requisitos para ocorrência da denúncia espontânea e suas consequências.

115. Portanto, para aplicação do art. 138 do CTN, cumpre observar, no caso concreto, (i) se o IRRF já havia sido constituído por qualquer declaração de débito tributário da Rondon; e (ii) se a diferença apurada foi recolhida, acrescida dos juros de mora devidos.

116. Ambos os requisitos foram verificados na hipótese antes de 17/06/2016, quando a Rondon foi devidamente intimada do Termo de Início de Fiscalização (fl. 59).

117. Somente nesse momento é que teve o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária acerca do procedimento de fiscalização, nos termos do art. 138 do CTN.

118. O próprio Decreto nº 70.235/1972, que regula o procedimento administrativo tributário, afirma que o procedimento fiscal tem início com a ciência do sujeito passivo da obrigação tributária, que só pode ser Rondon, em detrimento de qualquer outra pessoa, por óbvio.

“(…) Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001) I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; (...)

119. No próprio lançamento se verifica que não foi possível a comunicação da contribuinte antes de 17/06/2016 e que esta só foi possível pelo dever de colaboração da contribuinte em aderir ao DTE, a mostrar que existiram pagamentos em data anterior ao início da fiscalização e exigir a aplicação do instituto da denúncia espontânea, para afastar toda e qualquer multa aplicada.

120. Portanto, não possui qualquer razão a Turma Julgara ao manter o lançamento fiscal por perda de espontaneidade da Rondon em razão do início da Fiscalização da Juruena, devendo ser reconhecida a denúncia espontânea com o devido cancelamento dos autos de infração objeto do presente processo administrativo.

121. E, ainda que este E. CARF entenda que a responsabilidade da Recorrente não pode ser afastada pelo instituto da denúncia espontânea, o que se admite apenas a título de argumentação, fato é que a Autoridade Fiscal jamais poderia ter efetuado lançamento para cobrança de IRPJ e CSLL sobre as parcelas glosadas, diante do recolhimento dos valores de IRRF pela Rondon. É o que se passará a demonstrar.

IV.3 - NÃO INCIDÊNCIA DE IRRF SOBRE DESPESA GLOSADA – *BIS IN IDEM*

122. Mesmo que se considere perdida a espontaneidade, nos casos em que há glosas de despesas, não é possível a cobrança cumulativa de IRPJ, CSLL e de 35% de IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

123. *In casu*, a consideração dos pagamentos sem causa deu azo tanto à glosa de despesas deduzidas, quanto à cobrança do imposto retido. Essa concomitância, contudo, diz respeito a uma só situação fática.

124. Conforme informado pela Rondon em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 02, as despesas não comprovadas decorrentes dos pagamentos à empresa de Terraplenagem SP, contabilizado na conta “locação de máquinas e equipamentos” - 4120510000004008 foram levadas para o ativo imobilizado, apresentando demonstrativos da imobilização e da apuração da depreciação.

125. Assim, a Rondon considerou as despesas de depreciação dedutíveis do imposto de renda e a fiscalização entendeu que essa série de pagamentos não seria dedutível, promovendo a sua glosa; e, concomitantemente, entendeu que os pagamentos foram feitos sem causa a beneficiário não identificado, exigindo IRPJ, CSLL e 35% de IRRF, conforme previsto no art. 61 da Lei 8.981/1995. [...].

126. No ordenamento jurídico pátrio, a tributação da renda é pautada, desde a edição da Lei nº 9.249/1996, em critério legislativo alternativo, que busca privilegiar, sempre que possível, a incidência do tributo ou em face da pessoa jurídica, ou perante a pessoa física (os sócios, por exemplo).

127. Aplicado ao caso, esse raciocínio permite conceber a impossibilidade do lançamento concomitante de IRRF em consideração, amparada em “pagamentos sem causa”, acaso estes tenham ensejado glosas de deduções em face do lucro real, com a consequente formalização da suposta diferença de IRPJ e CSLL. [...]

131. A previsão estabelecida pelo artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 não pode ser aplicada àquelas situações anteriormente previstas pelo artigo 44 da Lei nº 8.541/1992.

132. O art. 44 da Lei nº 8.541/92 previa a tributação na fonte, à alíquota de 25%, nas situações onde se presumisse a distribuição aos sócios da receita omitida ou da parcela redutora do lucro líquido pela pessoa jurídica. [...]

133. Durante a convivência do art. 44 da Lei nº 8.541/1992 com o art. nº 61 da Lei nº 8.981/1995, a aplicação desse último dispositivo ficou restrita às situações em que o Fisco constatava a existência de um pagamento, cujo beneficiário ou causa não fosse comprovada.

134. Ocorre, entretanto, que com o advento da Lei nº 9.249/1995 houve a revogação do artigo 44 da Lei nº 8.541/1992, confira-se:

“Art. 36. Ficam revogadas as disposições em contrário, especialmente: (...)

IV - os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992;”

135. Portanto, a partir da edição da Lei nº 9.249/1995 o legislador optou por tributar a pessoa jurídica de forma segregada, implicando concluir que, se o rendimento foi nela tributado, não haveria mais a possibilidade de tributar outras pessoas, jurídicas ou físicas, ainda que presumidamente beneficiárias dos rendimentos já tributados na fonte pagadora. Nesse sentido, confira-se a disposição do artigo 24 da Lei nº 9.249/1995:

“Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.”

136. Não fosse suficiente, o art. 674 do RIR/99 trazia regra que só faz sentido quando do pagamento de valores, a exigir a retenção na fonte com alíquota específica (35%), isto é, é regra de tributação na fonte, antecipação de valores a recolher, tendo em vista que a apuração de Imposto de Renda tem fato gerador complexo.

137. Nestes termos, considerando o reconhecimento da Turma Julgadora do necessário abatimento do valor de IRRF a alíquota de 35% recolhido pela Rondon, na remota de se considerar perdida a espontaneidade, este E. CARF deve cancelar as autuações relativas às glosas de IRPJ e CSLL, tendo em vista a impossibilidade de configuração de *bis in idem*.

IV.4 - A SOLIDARIEDADE NÃO SE APLICA ÀS PENALIDADES

138. Apesar de o Recorrente entender que todos os argumentos já desenvolvidos acima são mais do que suficientes para determinar o cancelamento dos autos de infração originários do presente processo administrativo e da sujeição passiva do Recorrente, caso assim não se entenda, o que se cogita apenas a título argumentativo, deverá então ser afastada a responsabilidade do Recorrente pela impossibilidade de se aplicar a solidariedade a penalidades.

139. Isso porque, como é cediço, ao contrário do disposto no acórdão recorrido, as penalidades possuem caráter personalíssimo, não podendo ser cobradas do responsável solidário (Recorrente). Nesse sentido, somente o agente da infração, caso confirmadas as acusações, poderá ser apenado com a cobrança da multa.

140. Nesse particular, veja-se que o artigo 124, inciso I, do CTN, prevê que o instituto da solidariedade é restrito à cobrança da obrigação principal. Confira-se a íntegra do aludido texto legal:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; (grifos do Recorrente)

141. Muito embora se possa entender que o texto legal não tenha criado diretamente a limitação da responsabilidade solidária ao pagamento da obrigação principal, é fato que o Direito Tributário contempla expressamente essa limitação, conforme se verifica, por exemplo, nos artigos 128 e 134 do CTN. [...]

143. Em verdade, pela análise das regras contidas nos dispositivos transcritos anteriormente, não há como negar que as multas não são atingidas pelo instituto da responsabilidade solidária, de modo que jamais poderá o Recorrente ser cobrado da penalidade objeto do presente processo.

144. Além disso, com base no já mencionado princípio da personalidade ou da pessoalidade da pena – advindo do Direito Penal e positivado como cláusula pétrea na Constituição Federal¹⁰ – segundo o qual ninguém pode ser punido por fato alheio, não se pode admitir que o Recorrente seja apenado por suposta falta cometida por outrem.

145. De fato, muitas foram as contribuições do Direito Penal para o Direito Tributário (e deste para aquele – v.g. os crimes contra a ordem tributária), de modo que a aplicação de seus princípios em âmbito fiscal – regida por ramo didático do Direito Tributário conhecido como Direito Tributário Penal – é plenamente admitida pela doutrina e pela jurisprudência. [...]

149. Por fim, importante salientar que não há como entender que, pelo fato de a multa ser equiparada ao crédito tributário, ela poderia ser transferida a terceiros, à revelia do princípio da pessoalidade da pena. Ora, a multa compõe o crédito tributário apenas para atender a praticabilidade e permitir sua cobrança em conjunto com o tributo. Todavia, sua natureza permanece a mesma: penalidade, instituto diverso do tributo, inclusive por força do próprio conceito de tributo, insculpido no art. 3º do CTN.

150. Assim, as multas estão sujeitas a princípios e regras próprios e específicos aplicáveis às sanções, que, como visto acima, não autorizam a penalização de terceiros.

151. Logo, seja em razão de ausência de previsão expressa ou de motivação para que tal solidariedade alcance a multa, seja em razão da vedação a que a pena ultrapasse a pessoa de seu infrator, resta demonstrado que a Multa não pode ser imputada, via responsabilidade solidária, ao Recorrente.

IV.5 - DA INAPLICABILIDADE DA MULTA AGRAVADA NO PERCENTUAL DE 150% - INEXISTÊNCIA DE DOLO

152. Na lavratura das exigências fiscais combatidas foram aplicadas multas agravadas no percentual de 150%, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, [...].

153. No caso específico da Rondon, a Autoridade Fiscal no TVF argumenta que teriam sido “(...) praticados atos que deliberada e sistematicamente demonstram a presença do DOLO, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação e agir em conclusão com outra empresa (...)” (fls. 69 dos autos).

154. Ocorre que, os fatos relatados pela própria Fiscalização demonstram o contrário, ou seja, a informação da irregularidade dos pagamentos.

155. Ao descrever “Do reconhecimento de que os serviços não foram prestados” na fl. 61 dos autos, a própria Autoridade Fiscal aponta que no Termo de Início de Fiscalização da Rondon, quando intimada a comprovar os serviços prestados pela SP Terraplanagem Ltda. [...]

159. Ora, o próprio relato da Autoridade Fiscal evidencia não ter havido qualquer ato do devedor principal ou dos devedores solidários no sentido de se furtar a prestar os devidos esclarecimentos ou documentos. Desde o Termo de intimação fiscal nº 01 a Rondon e Juruena prestaram todas as informações a respeito dos pagamentos e reconheceram que os pagamentos foram realizados a beneficiário não identificado.

160. Assim, não cabe aplicação da multa 150% prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, imposta sob a alegação de dolo, pois tal não houve. [...]

162. Em sua opinião, o dolo “é ato de má-fé, razão por que se diz fraudulento, sendo, como é, o intuito da própria fraude, ou de fraudar, pois sem fraude ou prejuízo preconcebido não se terá dolo em seu exato sentido” (Grifos nossos).

163. Nesse sentido, age com dolo todo aquele que tem o ânimo de prejudicar ou fraudar alguém; todo aquele que intencionalmente adota uma conduta com o objetivo de fraudar.

164. Com efeito, o que distingue os institutos viciantes dos negócios jurídicos do erro e do dolo, é que enquanto no erro a circunstância que acarreta o vício é espontânea, no dolo o vício é provocado, é praticado intencionalmente por uma das partes.

165. Ainda, para que se caracterize o vício do dolo em uma relação jurídica, não basta que uma das partes atue com a vontade de prejudicar outrem, sendo necessária, também, a prova cabal de que houve a malfadada intenção perniciososa. [...]

168. Assim, para que fique caracterizado o dolo, é necessário que se demonstre, que se comprove essa intenção, não bastando, para tanto, meras ilações pessoais nesse sentido.

169. Portanto, não tendo sido demonstrado pela Fiscalização ou pela Turma Julgadora no acórdão recorrido (fls. 3.678 a 3.710 dos autos), que a Rondon praticou qualquer ato fraudulento, tendente a impedir ou ocultar o surgimento da obrigação tributária, ainda que fosse possível a exigência da multa de ofício, o que se admite somente a título de argumentação, uma vez que o principal também não é devido, esta não poderia ser exigida de maneira qualificada.

170. Ainda que assim não fosse, ao contrário do que entendeu a Turma Julgadora no acórdão recorrido¹⁵, é forçoso concluir que a aplicação de multa em percentual maior do que 100% do valor da exigência fiscal é ato manifestamente confiscatório e desprovido de qualquer validade jurídica, não merecendo prevalecer, devendo este E. CARF reformar a decisão recorrida.

171. Não se pode deixar de considerar que o principal fator de êxito de qualquer política financeira depende de recursos públicos, em sua maioria arrecadados dos contribuintes através de tributos, por isso necessária a pontualidade no pagamento.

172. Havendo atraso no recolhimento da obrigação tributária, da mesma forma o Governo vê-se privado do capital, disso resultando a cobrança da multa, independentemente de culpa ou dolo, pois visa unicamente recompor eventuais prejuízos pela inexecução da obrigação a tempo.

173. Ocorre que, a inexistência de distinção entre a multa punitiva e a moratória foi expressamente reconhecida pelo C. STJ, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 16.672/SP [...].

174. Assim, não havendo diferença entre multa punitiva e moratória, inadmissível penalizar os autuados com a exorbitante percentagem de 150%, comprometendo, como no caso, a solvabilidade da dívida.

175. Com efeito, tendo a multa de mora natureza jurídica de sanção em benefício do credor, ou seja, conceito idêntico e emprestado do direito civil, sua aplicação há de ser feita de modo parcimonioso, sob pena de ultrapassar a função de reparar o dano financeiro sofrido pelo credor em decorrência do retardo no cumprimento da obrigação, e constituir-se em verdadeiro confisco, afora o desprezo à capacidade contributiva.

176. Outrossim, tratando-se a multa moratória de obrigação acessória tributária, há de seguir as mesmas regras e princípios que regem a obrigação principal, destacando-se, dentre os limites constitucionais ao poder de tributar, a tributação proporcional à capacidade econômica do contribuinte, prevista no parágrafo 1º, do art. 145 e a vedação de utilização de tributo com efeito de confisco, inserta no inciso IV, do art. 150, ambos da Constituição Federal.

177. O respeito à capacidade de contribuir não só representa um princípio para conter a atividade do Estado nas relações tributárias, mas encerra em si uma finalidade capital, qual seja a de preservar a fonte de receita tributária, pois, sendo o Fisco alimentado pelo contribuinte, o ente público não pode avançar no patrimônio do administrado, sem medidas, sob pena de, prejudicando sua sobrevivência, esgotar ou diminuir a fonte, o que implicará comprometimento da arrecadação.

178. Saliente-se que além de violar o princípio da capacidade contributiva e desvirtuar a função da multa de mora, o percentual aplicado sobre o débito em cobrança configura evidente confisco, igualmente reprimido pela Constituição Federal.

179. Ora, se a multa de ofício no percentual de 75% já é por si só exorbitante e se caracteriza como verdadeiro confisco a sua majoração para 150% é ainda mais, sobretudo no presente caso em que não há respaldo fático para sustentar a aplicação da referida multa.

180. Em razão de todo o exposto, requer o Recorrente a parcial reforma do acórdão recorrido, de maneira a afastar a leviana, incomprovada e im procedente acusação de que o Recorrente teria incorrido em dolo, utilizada para fundamentar a imposição da multa qualificada de 150%, já que inexistente qualquer intuito de dolo que possa ser atribuído à Rondon ou ao Recorrente.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

V - DO PEDIDO

181. Diante de todo o exposto, requer-se a este E. CARF o recebimento, o conhecimento e o provimento do presente Recurso Voluntário para, preliminarmente, reconhecer (i) o equívoco cometido pela Turma Julgadora ao afirmar que não houve impugnação em face dos lançamentos de IRPJ e de CSLL.

182. Caso este E. CARF não entenda pela nulidade do acórdão recorrido, requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário pelas razões mérito, de modo a excluir o Recorrente do rol dos responsáveis tributários solidários, tendo em vista (i) a ausência de comprovação de qualquer conduta dolosa; (ii) vício na fundamentação legal que teria motivado a imputação de responsabilidade com base no art. 124, inciso II, e no art. 135, inciso III, ambos do CTN; e (iii) a responsabilidade decorrente da aplicação do art. 135, inciso III, do CTN, ser exclusiva e substitutiva e, não, solidária.

183. Subsidiariamente, requer (i) seja cancelado a integralidade do crédito tributário constituído, tendo em vista o pagamento do IRRF pela Rondon, aplicando-se o instituto da denúncia espontânea, ou (ii), mesmo que se considere perdida a espontaneidade, sejam cancelados aos autos de infração de IRPJ e CSLL, tendo em vista que nos casos em que há glosas de despesas, não é possível a cobrança cumulativa destes com o IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

184. Por fim, requer-se (i) o cancelamento da cobrança da multa qualificada de 150%, em razão da ausência de comprovação de dolo, ou a sua redução, diante do seu caráter confiscatório; e (ii) cancelamento da cobrança de multas em face dos responsáveis solidários, tendo vista o caráter personalíssimo daquelas.

Recurso Voluntário - Recorrente João Mauro Boschiero

Notificado em 30.09.2019, e-fl. 3764, o Recorrente João Mauro Boschiero apresentou o recurso voluntário em 29.10.2019, e-fls. 3880-3934, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

III - PRELIMINARES

III.1 - DO EQUÍVOCO COMETIDO NO ACÓRDÃO RECORRIDO – DA IMPUGNAÇÃO DOS LANÇAMENTOS DE IRPJ E CSLL

13. Preliminarmente, antes de se adentrar nas razões de direito, faz-se necessário esclarecer que, ao contrário do que entendeu a Turma Julgadora no acórdão recorrido, tanto a Rondon quanto as pessoas indicadas como responsáveis solidários impugnaram os lançamentos de IRPJ e de CSLL.

14. Nesse sentido, confira-se trecho do acórdão ora recorrido: [...]

15. Ocorre, contudo, que a Turma Julgadora se equivocou ao assim aduzir.

16. Isso porque, o argumento trazido na impugnação acerca da impossibilidade de cobrança concomitante (*bis in idem*) de IRPJ e CSLL sobre a mesma parcela que já que resultou no recolhimento do IRRF à alíquota de 35%, os termos art. 61 da Lei 8.981/1995, engloba os referidos tributos IRPJ e CSLL.

17. Conforme se depreende da impugnação, foi demonstrado que as cobranças de IRPJ, CSLL e IRRF decorrem de uma mesma situação fática, qual seja a realização de pagamentos sem causa, motivo pelo qual estas não podem coexistir.

18. Somado a isso, deve-se considerar que a Rondon já efetuou o recolhimento do IRRF à alíquota de 35% de maneira espontânea, de modo que somente restam duas alternativas à Turma Julgadora, quais sejam, o cancelamento do lançamento referente ao IRRF ou o cancelamento dos lançamentos reflexos de IRPJ e CSLL.

19. Logo, considerando-se que restou amplamente reconhecido pela Fiscalização e pela própria DRJ em sua decisão que a Rondon efetuou o recolhimento relativo ao IRRF devido – sendo controvertida, apenas, a aplicação dos benefícios decorrentes do instituto da denúncia espontânea ao caso concreto – é mais do que lógico que a alegação da proibição do *bis in idem* no tocante à concomitância entre glosa de despesas e lançamento de IRRF

em virtude dos pagamentos realizados teve por finalidade fulminar a glosa das despesas. Não faria sentido requerer, com fundamento no argumento da vedação ao *bis in idem*, o cancelamento de um imposto (IRRF) que já foi pago.

20. Isto posto, verifica-se ser descabido o entendimento de que os lançamentos relativos à cobrança de IRPJ e CSLL não teriam sido impugnados, motivo pelo qual o acórdão recorrido deverá ser reformado por este E. CARF.

IV - DAS RAZÕES PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

21. Ainda que este E. CARF não acate as alegações preliminares, é certo que deverá reformar parcialmente o acórdão recorrido pelos motivos de direito a seguir expostos.

IV.1 - DA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO RECORRENTE

22. O Recorrente, João Mauro Boschiero, foi autuado na condição de devedor solidário a recolher valores de IRPJ, CSLL e IRRF com acréscimos, em decorrência de despesas de depreciação inexistentes que foram contabilizadas com redução do resultado pela Rondon, bem como pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados realizados a empresas de terraplanagem.

23. Da leitura do TVF, conclui-se que a inclusão do Recorrente como devedor solidário decorreu somente do fato de o Recorrente ser diretor da Rondon no período dos fatos.

24. Foram apontadas na impugnação do Recorrente as diversas razões pelas quais o Termo de Sujeição Passiva Solidária lavrado em face do Recorrente é nulo, inclusive pelo fato de que ao longo de todo o procedimento fiscal que antecedeu a lavratura do Auto de Infração e do Termo de Sujeição Passiva Solidária, em nenhum momento o Recorrente foi intimado a apresentar esclarecimentos e documentação, em clara violação ao direito ao contraditório e ampla defesa do Recorrente.

25. Em relação ao presente ponto, a Turma Julgadora se manifestou no sentido de que o momento processual para manifestação do Recorrente ocorreria somente após o lançamento fiscal, conforme disposto no Decreto nº 70.235/72. [...]

26. Ocorre, contudo, que tal alegação não poderá prosperar. Isso porque, fica amplamente demonstrado que houve efetiva violação ao devido processo legal, garantia fundamental protegida pelo art. 5º, LV, da CF/88.

27. Como já demonstrado, no TDPF Nº 01.3.01.00.2016.00078-0 que deu origem à autuação discutida no presente processo administrativo apenas a Rondon consta como contribuinte/responsável investigado. Durante quase 01 ano de fiscalização o Recorrente nunca foi incluído no rol dos fiscalizados nem recebeu qualquer intimação para que pudesse se manifestar.

28. Assim, o Recorrente não teve a oportunidade de, em procedimento fiscal prévio, prestar esclarecimentos ou apresentar provas que pudessem confirmar ou infirmar as imputações feitas (ainda que genericamente) pela Autoridade Fiscal no TVF.

29. Isso deixa claro que o devido processo legal, garantia fundamental protegida pelo art. 5º, LV, da CF/88, foi violado. Impossibilitado de se defender das acusações construídas pela Fiscalização ao longo do processo de fiscalização ou de jogar outras luzes aos fatos narrados, o Recorrente teve o seu direito à ampla defesa e ao contraditório tolhido.

30. E a consequência de ter sido impossibilitado de se defender é evidente e gravosa: o Recorrente tornou-se responsável por créditos tributários no valor total de quase R\$ 1 milhões de reais.

31. Diante da violação do direito ao contraditório e ampla defesa, associada às gravosas imputações feitas ao Recorrente, é forçoso concluir pela necessidade de reforma parcial do acórdão recorrido, de maneira a decretar a nulidade material do Termo de Sujeição Passiva Solidária.

32. Esse procedimento, evidentemente, é incompatível com princípios basilares do processo administrativo tributário tais como o da verdade material e o da legalidade. Ou seja, jamais poderia a Fiscalização ter lavrado o Termo de Sujeição Passiva Solidária sem ter absoluta certeza acerca das infrações à legislação supostamente cometidas pelo Recorrente.

33. Prega o princípio da verdade material que a Administração deve se pautar de maneira inexorável à verdade dos fatos, fundamentando qualquer ato, especialmente aqueles que resultem em prejuízo ao contribuinte, em motivos reais, sob pena de ilegitimidade. [...]

34. Tal princípio, inclusive, decorre do princípio da legalidade, verdadeira viga mestre de todo o ordenamento jurídico brasileiro. Portanto, deve a Fiscalização investigar e produzir provas para garantir a certeza que deve reger toda a atividade administrativa tributária.

35. CABERIA, PORTANTO, À FISCALIZAÇÃO PROVAR QUE O RECORRENTE TINHA ALGUM INTERESSE ECONÔMICO NA REDUÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL DA RONDON, BEM COMO DEMONSTRAR QUE O RECORRENTE DESSA REDUÇÃO SE BENEFICIOU.

36. Considerando os fatos acima mencionados que revelam não ter tido o Recorrente qualquer interesse econômico com a redução da carga fiscal, bem como tendo em vista a incerteza da Fiscalização quanto aos fatos que alega, deve ser rechaçada qualquer tentativa de responsabilizar o Recorrente pelo crédito tributário.

37. Tanto isso é verdade que a própria Turma Julgadora reconheceu no acórdão recorrido que a única razão para responsabilização do Recorrente foi o fato da Autoridade Fiscal alegar que o mesmo cometeu infração à lei, o que de fato não foi demonstrado, [...]

38. Contudo, a responsabilidade solidária prevista no CTN nunca pode ser presumida, como alega a Turma Julgadora, ela deve ser demonstrada e comprovada, fato que não ocorreu no presente processo administrativo, motivo pelo qual o Termo de Sujeição Passiva deverá ser cancelado.

IV.1.a - Considerações Relevantes Sobre o Instituto da Solidariedade Tributária (artigo 124, II, do CTN)

39. Em relação ao presente tópico, cumpre ressaltar que, mais uma vez, a Turma Julgadora cometeu um equívoco no acórdão recorrido, ao manter a responsabilização solidária em face do Recorrente.

40. Isso porque, como já demonstrado, o art. 124, Inciso II, do CTN, utilizado como fundamento para a imputação da responsabilidade solidária ao Recorrente no “Demonstrativo dos Responsáveis Tributários”, estabelece a responsabilização solidária de pessoas expressamente designadas por lei, *in verbis*:

Art. 124. São solidariamente obrigadas: [...]

II - as pessoas expressamente designadas por lei. [Grifos nossos]

41. Como se vê, o mencionado dispositivo por si só não tem o condão de autorizar a imputação da responsabilidade solidária ao Recorrente, ou seja, é necessária a indicação da lei que expressamente preveja a responsabilização solidária em situações específicas.

42. A questão é complexa, e a pluralidade de terminologias que se encontram na doutrina dão ensejo a uma confusão de conceitos que dificulta sobremaneira a inteligência exata dos fenômenos. Cabe, portanto, analisar com acuidade e com o necessário rigor intelectual as hipóteses de responsabilidade previstas no âmbito do CTN.

43. A solidariedade tributária, que é espécie do gênero solidariedade, ocorre quando há mais de um integrante no polo passivo da obrigação tributária. Pouco importam as razões que impuseram a existência desse fenômeno (previsão legal, ligação pessoal de mais de uma pessoa ao fato imponível etc.); o essencial é que a solidariedade tributária se dê sempre que houver mais de uma pessoa no polo passivo da obrigação tributária.

44. Interessa, para a resolução do presente caso, a solidariedade tributária prevista no artigo 124, inciso II, do CTN, decorrente de expressa previsão legal da lei instituidora do tributo. Ela é chamada solidariedade de direito, que confere à lei competência para definir outras hipóteses de solidariedade.

45. Esse é o caso da responsabilidade do tabelião pelo imposto de transmissão imobiliária entre vivos; ou da norma prevista no art. 5º, § 1º, alínea “b”, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, segundo o qual, na hipótese de cisão parcial, respondem solidariamente pelos tributos da pessoa jurídica tanto a sociedade cindida como a sociedade que absorver a parcela de seu patrimônio.

46. OCORRE QUE, NO CASO EM TELA, A AUTORIDADE FISCAL NÃO INDICOU NO “DEMONSTRATIVO DE RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS” QUALQUER DISPOSITIVO LEGAL ESTABELECEANDO A ALUDIDA SOLIDARIEDADE.

47. No TVF, a Autoridade Fiscal até faz referência ao art. 1º Inciso I e art. 2º, Inciso I, da Lei nº 8.137/1990, os quais dispõem:

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; [...]Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;”

48. Ocorre que a legislação em referência define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, não definindo responsabilidade solidária para fins do art. 124, Inciso II, do CTN.

49. Vê-se, assim, que a Autoridade Fiscal capitulou a responsabilidade solidária nos artigos 124, II, do CTN, mas deixou de descrever precisamente qual seria a infração de lei em que o Recorrente incorreu.

50. Nota-se, ainda, que a Turma Julgadora corrobora com a omissão da Autoridade Fiscal em indicar o dispositivo de lei que imputa a responsabilidade solidária nos termos do inciso II, do art. 124 do CTN, uma vez que se limita a citar o presente artigo como o fundamento para a autuação. [...]

51. Portanto, na medida em que não restou descrita pela Autoridade Fiscal a fundamentação legal adequada para responsabilização do Recorrente, NULO O AUTO DE INFRAÇÃO em relação a ele, ante vício material pela falta de fundamentação legal e suficiente a permitir o exercício do contraditório e da ampla defesa.

52. Isso posto, faz-se necessária a reforma do acórdão recorrido, de modo a excluir a solidariedade imputada ao Recorrente.

53. Com efeito, o ato de lançamento é um procedimento administrativo, que se inicia com a ação fiscal até a notificação do lançamento ao sujeito passivo. Como um procedimento formal, ele possui pressupostos que devem ocorrer para a realização da norma concreta, qual seja, o lançamento. Os arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972 e o art. 142 do CTN dispõem sobre a identificação do sujeito passivo (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário).

54. Além disso, o art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 determina serem nulos os atos lavrados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. E, no caso, a omissão resulta em nulidade, pois influi diretamente na solução do litígio.

55. O auto de infração deve ter como premissa indelével a necessidade de atendimento aos requisitos mínimos de formação válida do ato administrativo fiscal, requisitos estes expressamente determinados pelos transcritos art. 142 do CTN e arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72.

56. Nesse sentido, cumpre ressaltar que a Instrução Normativa RFB nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018, a qual dispõe sobre o procedimento específico envolvendo a imputação de responsabilidade tributária no âmbito da RFB, prevê expressamente, em seu artigo 3º que, nesta situação, o lançamento de ofício deverá descrever os fatos e o dispositivo legal que caracterizaram a responsabilidade tributária, bem como reunir as provas indispensáveis à comprovação desta. Confira-se:

“Art. 3º Na hipótese de imputação de responsabilidade tributária, o lançamento de ofício deverá conter também:

I - a qualificação das pessoas físicas ou jurídicas a quem se atribua a sujeição passiva;

II - a descrição dos fatos que caracterizam a responsabilidade tributária;

III - o enquadramento legal do vínculo de responsabilidade decorrente dos fatos a que se refere o inciso II; e

IV - a delimitação do montante do crédito tributário imputado ao responsável.

Parágrafo único. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá reunir as provas indispensáveis à comprovação da responsabilidade tributária.” (grifos nossos)

57. Isto posto, verificada a ausência da descrição dos fatos que caracterizaram a responsabilizada do Recorrente, a indicação da legislação que impõe a responsabilidade do Recorrente nos termos do inciso II, do artigo 124, do CTN, bem com documentos que comprovem a responsabilidade tributária por parte do Recorrente, não resta alternativa à este E. CARF se não a exclusão do Recorrente do rol de responsáveis tributários do presente processo administrativo, diante da violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

58. No mais, como será demonstrado, também não merece prosperar a alegação da Turma Julgadora, citada anteriormente, no sentido de que a atribuição de responsabilidade tributária no presente caso se dá pelo artigo 124, II, e 135, III, ambos do CTN, pelo fato de o Auto de Infração descrever que o Recorrente era dirigente da Rondon à época dos fatos.

59. A uma porque a Autoridade Fiscal não capitulou a sujeição passiva solidária do Recorrente no “Demonstrativo dos Responsáveis Tributários” com fundamento no art. 124, Inciso II, c/c art. 135, Inciso III, do CTN, mas apenas no primeiro [...]

60. A duas porque, ainda que na remota hipótese de se compreender que a solidariedade com fundamento no art. 124, Inciso II, do CTN se daria em decorrência de o Recorrente ser diretor da Rondon à época dos fatos, isto é, conforme o quanto previsto no art. 135, Inciso III, do CTN, esta é modalidade de responsabilidade integral e exclusiva das pessoas nele relacionadas, que NÃO SE CONFUNDE com a responsabilidade solidária e porque, também, deve cumprir com os requisitos elencados no supracitado artigo 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.862/2008.

IV.1.b - Da Ausência de Comprovação de Obrigações Tributárias Resultantes de Atos Praticados com Excesso de Poderes ou Infração de Lei, Contrato social ou Estatutos

61. Em relação ao presente ponto, cumpre ressaltar, como já demonstrado preliminarmente, que a DRJ não analisou as alegações trazidas pelo Recorrente em sua impugnação. Caso assim não se entenda, o que se alega *ad argumentandum*, é certo que este E. CARF deverá excluir o Recorrente do rol dos sujeitos solidários passivos do presente processo administrativo, por vício na sua fundamentação.

62. Da leitura do acórdão recorrido, verifica-se que a Turma Julgadora entendeu que a responsabilidade solidária dos diretores, nos termos do inciso III do artigo 135, do CTN, estaria plenamente comprovada nos autos pelo fato do Representante figurar como representante nos contratos de prestação de serviços não comprovados e pelo fato de que seria “inadmissível cogitar que os fatos narrados no presente caso, que retrata pagamentos de inúmeras e diversas pessoas jurídicas, envolvendo valores significativos, pudessem passar à margem do conhecimento de seus dirigentes.” [...]

63. Ocorre, contudo, que o entendimento manifestado no acórdão recorrido não poderá prevalecer, devendo ser reformado por este E. CARF, uma vez que não consta como fundamentação para solidariedade do Recorrente no “DEMONSTRATIVO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS” os requisitos do art. 135, Inciso III, do CTN:

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

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

64. Da leitura desse dispositivo, percebe-se claramente que são dois os requisitos para a responsabilização: (i) a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei (que não corresponde à mera falta de pagamento de tributos), contrato social ou estatutos; e (ii) a prática de tais atos deve, necessariamente, resultar no surgimento de débitos fiscais. [...]

69. Inclusive, a Primeira Seção do E. STJ, que reúne as Turmas de Direito Público, em sede de Embargos de Divergência, reconheceu a necessidade de se provar o ato ilícito do administrador para responsabilizá-lo (EREsp 100.739/SP).

70. Ou seja, além de entender que o mero inadimplemento do tributo não gera a responsabilidade tributária dos diretores e administradores, o E. STJ rejeita a teoria da responsabilização objetiva dos administradores, pois exige a prova do ato ilícito para a configuração fática da hipótese prevista no artigo 135, III, do CTN.

71. Inclusive, é essa a conclusão da própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) no Parecer CAT nº 55/2009, que tem por objeto a aplicação do artigo 135, III, do CTN:

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

(...)

c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;

d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;

e) O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposo quanto doloso;

f) A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública (salvo normas especiais probatórias, como a relativa à CDA).

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

72. Interpretação diversa a essa não subsiste, pois ensejaria a responsabilização de todo administrador e/ou sócio, minando o princípio da entidade e a ideia de personalidade jurídica como centro de imputação de direito e deveres.

Portanto, a aplicação da regra de responsabilização do artigo 135, III, do CTN tem como pressuposto inicial a prática de um ato ilícito não tributário ou a infração de contrato ou estatuto social.

73. O segundo requisito - a vinculação da obrigação jurídico-tributária ao ato ilícito não tributário - é, na verdade, uma consequência do primeiro: do ato ilícito não tributário deve nascer uma obrigação jurídica tributária.

74. Desse modo, não havendo ato ilícito praticado pelo Recorrente, no presente caso não há que se falar no nascimento de uma obrigação jurídica tributária.

75. Importa esclarecer que essa exigência nasce não só do texto expresso do caput do artigo 135 do CTN, como também da determinação do artigo 128 do CTN, regra geral aplicável a todas as hipóteses de responsabilidade tributária, que delimita a responsabilização aos casos em que terceiro seja vinculado ao fato jurídico tributário:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.” (Grifos nossos)

76. Portanto, forçoso concluir pela necessidade de cancelamento da responsabilidade do Recorrente com base no artigo 135, III do CTN, haja vista que estão ausentes os requisitos para a aplicação desta regra.

77. Tendo isso em vista, percebe-se que, ao contrário do que alega a Turma Julgadora, no TV1 não há qualquer menção ou documento que comprove a participação do Recorrente nas infrações. Inclusive, não consta a assinatura do Recorrente nos contratos de prestação de serviços não comprovados, os quais foram assinados por pessoa diversa, como bem reconhecido no TV1 e no acórdão recorrido.

78. Neste ponto, destaque-se que a DRJ comete um grande equívoco ao presumir não apenas a participação como também o dolo do Recorrente nas ilicitudes derivadas dos pagamentos realizados com base no singelo argumento de que “é inadmissível cogitar que os fatos narrados no presente caso, que retrata pagamentos sem causa a pessoas jurídicas sem capacidade técnica, operacional ou expertise para a prestação dos serviços contratados, conforme demonstrou a Autoridade Fiscal nas diligências nestes efetuadas, pudessem passar à margem do conhecimento de seus dirigentes. Em suma, o mencionado administrador tinha plena consciência de que os dos aludidos contratos foram utilizados para dissimular pagamentos sem causa (...)” (fls. 3.708 dos autos).

79. Ora, como é possível inferir a “consciência” de ilicitude do Recorrente, a Fiscalização sequer foi capaz de comprovar que o Recorrente participou do suposto esquema que se utilizou de contratos para “maquiar” pagamentos sem causa?

80. Com efeito, não há nos autos qualquer evidência de que o Recorrente teria participado, de qualquer modo, nos atos que culminaram nos pagamentos apontados. Trata-se de verdadeira presunção, desprovida de qualquer prova que lhe dê sustentação, razão pela qual ela deverá ser afastada de plano.

81. Desse modo, considerando que não há nos autos nenhum documento que comprove ter o Recorrente praticado ato ilícito, ou seja, agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos próprios termos utilizados no acórdão recorrido (fls. 3.707 e 3.708 dos autos), não há que se falar em responsabilidade tributária.

82. Isso porque, somente com a prova do ato ilícito cometido pelo Recorrente estaria cumprido um dos requisitos para a aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN. Haveria, ainda, a obrigação de provar que tais atos resultaram no nascimento ou buscaram ocultar uma obrigação tributária, o que também não foi feito.

83. Assim sendo, na remota hipótese de responsabilização com fundamento no artigo 135, inciso III, do CTN, o que se alega a título argumentativo, forçoso concluir pela necessidade do cancelamento do Termo de Sujeição Passiva lavrada em face do Recorrente.

IV.1.c. - Da Responsabilidade Pessoal

84. No mais, cumpre ressaltar que a imputação de responsabilidade pessoal ao Recorrente, decorrente da aplicação do artigo 135, III, do CTN, implica a responsabilidade exclusiva do diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica, não podendo prevalecer quando o próprio contribuinte foi considerado responsável e, conseqüentemente, atuado.

85. Em relação à presente alegação, a Turma Julgadora pautou-se no já mencionado Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 para manter o Recorrente no rol dos responsáveis tributários sob o entendimento de que apesar de o artigo 135 mencionar que seriam “pessoalmente responsáveis”, tal dispositivo trata sim de responsabilidade solidária. [...]

86. Contudo, ao contrário do que a alega a Turma Julgadora, o supracitado Parecer da PGFN CRJ/CAT nº 55, de 2009, não traduzia o entendimento majoritário do STJ acerca da interpretação da responsabilidade prevista no art. 135, inciso III, do CTN, o qual firmava entendimento no sentido de ser uma responsabilidade substitutiva e não solidária⁷.

87. De fato, diferentemente do que estabelece o artigo 134 do CTN, o artigo 135 disciplina uma responsabilidade que não é subsidiária, mas sim integral e exclusiva das pessoas nele relacionadas.

88. Tal responsabilização decorre da prática de atos abusivos ou com infringência de lei, contrato social ou estatutos que tenham desencadeado uma relação jurídica obrigacional stricto sensu entre Fisco e terceiros, que não praticaram estes atos.

89. Verifica-se, portanto, que as situações disciplinadas nos artigos 134 e 135, ambos do CTN, são distintas.

90. Enquanto o artigo 134 do CTN, em função do fenômeno da transferência da responsabilidade, estabelece que a responsabilidade do terceiro, que agiu ou omitiu-se indevidamente, pressupõe o nascimento da obrigação tributária advinda de FATO LÍCITO, ou ainda que ilícito, sem dolo, o artigo 135 dispõe sobre uma obrigação tributária decorrente da prática de FATO ILÍCITO DOLOSO por parte do terceiro que DÊ NASCIMENTO à obrigação jurídica tributária, disciplinando a hipótese de substituição da responsabilidade tributária.

91. Depreende-se, assim, que o terceiro que age com dolo, contrariando a lei, o mandato, o contrato social ou o estatuto, dos quais decorrem os seus deveres, torna-se, no lugar do próprio contribuinte, o único responsável pelos tributos decorrentes da infração praticada.

92. Inclusive depreende-se que o artigo 135, inciso III, do CTN, ao prever a responsabilização pessoal do agente, na ausência de qualquer menção à responsabilização solidária, pretendeu justamente garantir que a pessoa jurídica não sofresse economicamente com os atos ilícitos de terceiros, inclusive já puníveis em outras esferas. [...].

95. Com efeito, considerando o dever do administrador de representar a sociedade, a lei prevê a responsabilização pessoal do gestor quando este age contrário àquilo que lhe é designado enquanto administrador. Se dúvida havia, no passado, quanto à exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica em tais situações, a legislação hoje vigente torna cristalino que a empresa não responde por atos praticados irregularmente pelos seus gestores. [...]

97. Cumpre esclarecer que, no julgamento acima, ao contrário do que ocorreu no presente caso, houve a identificação e comprovação da conduta dolosa praticada por administrador e representante da companhia, nos termos do art. 135, III, do CTN, contudo, mesmo se tratando de situação distinta importa trazer a conclusão exarada por este E. CARF, no sentido de que não há que se falar em responsabilidade da pessoa jurídica quando há indicação de responsabilidade pessoal tributária de terceiros pelo quanto disposto no art. 135, III, do CTN.

98. Conclui-se, então, que tanto a doutrina quanto a jurisprudência já exararam o entendimento segundo o qual se um dos agentes arrolados no artigo 135 agir com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, em detrimento dos interesses do contribuinte, essa pessoa será a única responsável pelos tributos decorrentes da infração.

99. Dando um passo adiante nesse raciocínio, conclui-se que não pode prevalecer autuação fundamentada no artigo 135 do CTN quando a própria Fiscalização coloca o contribuinte definido em lei no polo passivo da obrigação tributária, pois haveria claro erro na identificação do sujeito passivo.

100. Apesar disso, no presente caso, a Autoridade Fiscal entendeu que o art. 135, inciso III, do CTN, prevê hipótese de responsabilidade solidária, ou seja, ao invés de os gerentes e dirigentes responderem exclusivamente pelos créditos tributários oriundos de seus supostos atos ilícitos, seriam solidários à pessoa jurídica.

101. Ou seja, no presente caso, pelo fato de a Autoridade Fiscal ter autuado o contribuinte - a Rondon - e não somente os diretores (no caso, o Recorrente) que supostamente agiram de forma ilícita, está presente o vício material de erro na identificação do sujeito passivo, consoante jurisprudência deste E. CARF, razão pela qual o acórdão ora recorrido deverá ser reformado de maneira cancelar a autuação fiscal originária do presente processo administrativo.

IV.2 - DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA DOS DÉBITOS EM COBRANÇA DESCONSIDERADA PELA AUTORIDADE FISCAL E PELA TURMA JULGADORA

102. Conforme relatado inicialmente, em 03/06/2016 foi recebido Termo de Intimação Fiscal nº 01 pela Juruena, controladora da Rondon, em que a Fiscalização solicitou informações a respeito de pagamentos efetuados à SP Terraplanagem Ltda., SP Terraplanagem Ltda., Soterra Terraplanagem e Locação de Equipamentos Ltda. em nome das cinco SPs controladas - dentre elas a Rondon.

103. Assim, a Fiscalização considerou que a partir desse momento a Rondon e demais SPEs controladas pela Juruena teriam deixado de poder utilizar o instituto da denúncia espontânea, nos termos do art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/1972, [...].

105. Ora, como desconsiderar os pagamentos efetuados antes da intimação?

106. Ademais, o entendimento acima relatado não poderá prevalecer, na medida em que, como já adiantado preliminarmente, a Turma Julgadora inovou o critério jurídico utilizado pela Autoridade Fiscal para desconsiderar o instituto da denúncia espontânea no presente caso, presumindo que os sócios da Juruena teriam envolvimento no conhecimento pela Rondon quanto ao processo de fiscalização iniciado, sem, contudo, trazer provas da alegação.

107. Conforme informado no procedimento de Fiscalização, devido à impossibilidade de comprovar a efetiva prestação de serviços pela SP Terraplanagem Ltda., a Rondon efetuou o recolhimento do IRRF, nos termos do art. 674 do RIR/99, nos dias 10, 13 e 14 de junho de 2016. Ou seja, os pagamentos ocorreram antes da ciência do Termo de Início da Fiscalização no dia 17/06/2016.

108. Com efeito, os dispositivos utilizados pela Autoridade Fiscal e pela Turma Julgadora para embasar suas conclusões determinam a exclusão da espontaneidade apenas nos casos em que já tiver iniciado medida de fiscalização relacionada com a infração cometida pela própria fiscalizada [...].

109. O fato de existir procedimento fiscal instaurado em face da Controladora relativamente a outras infrações em nada afeta os recolhimentos efetuados pela Rondon, tampouco o reconhecimento da aplicação do instituto da denúncia espontânea em proveito desta última. Trata-se de pessoas jurídicas distintas.

110. O procedimento fiscal instaurado em face da Juruena tinha como objetivo apurar supostas infrações cometidas pela Telegráfica, não as infrações cometidas pela Rondon. Essas foram apuradas em processo fiscalizatório próprio, formalizado no Mandado de Procedimento Fiscal nº 01.3.01.00-2016-00078-0.

111. Tanto é assim que o próprio Agente Fiscal reconheceu que deflagrou a fiscalização contra a Rondon porque SUPÓS que ela também poderia ter cometido infrações similares [...].

112. Ou seja, a espontaneidade do pagamento do IRRF só poderia ter sido excluída pela Fiscalização se, quando do recolhimento do IRRF, a Recorrente já tivesse conhecimento da instauração do Mandado de Procedimento Fiscal nº 01.3.01.00-2016-00078-0, formalizado para apurar as supostas infrações cometidas pela Rondon nos anos de 2010 e 2011.

113. O supracitado art. 138 do CTN assim disciplina a denúncia espontânea: [...]

114. É cediço que para que se configure a hipótese da norma do artigo 138 do CTN, há que se observar, cumulativamente, os seguintes requisitos: (i) a denúncia espontânea da infração e (ii) o pagamento do tributo devido e acrescido de juros de mora, ambos antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

115. Nessa linha, o C. STJ no Recurso Especial nº 1.149.022/SP 9, julgado sob o rito dos Recursos Repetitivos, delineou o instituto da denúncia espontânea e pacificou o tema quanto aos requisitos para ocorrência da denúncia espontânea e suas consequências.

116. Portanto, para aplicação do art. 138 do CTN, cumpre observar, no caso concreto, (i) se o IRRF já havia sido constituído por qualquer declaração de débito tributário da Rondon; e (ii) se a diferença apurada foi recolhida, acrescida dos juros de mora devidos.

117. Ambos os requisitos foram verificados na hipótese antes de 17/06/2016, quando a Rondon foi devidamente intimada do Termo de Início de Fiscalização (fl. 59).

118. Somente nesse momento é que teve o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária acerca do procedimento de fiscalização, nos termos do art. 138 do CTN.

119. O próprio Decreto nº 70.235/1972, que regula o procedimento administrativo tributário, afirma que o procedimento fiscal tem início com a ciência do sujeito passivo da

obrigação tributária, que só pode ser Rondon, em detrimento de qualquer outra pessoa, por óbvio.

“(…) Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001) I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; (...)

120. No próprio lançamento se verifica que não foi possível a comunicação da contribuinte antes de 17/06/2016 e que esta só foi possível pelo dever de colaboração da contribuinte em aderir ao DTE, a mostrar que existiram pagamentos em data anterior ao início da fiscalização e exigir a aplicação do instituto da denúncia espontânea, para afastar toda e qualquer multa aplicada.

121. Portanto, não possui qualquer razão a Turma Julgara ao manter o lançamento fiscal por perda de espontaneidade da Rondon em razão do início da Fiscalização da Juruena, devendo ser reconhecida a denúncia espontânea com o devido cancelamento dos autos de infração objeto do presente processo administrativo.

122. E, ainda que este E. CARF entenda que a responsabilidade da Recorrente não pode ser afastada pelo instituto da denúncia espontânea, o que se admite apenas a título de argumentação, fato é que a Autoridade Fiscal jamais poderia ter efetuado lançamento para cobrança de IRPJ e CSLL sobre as parcelas glosadas, diante do recolhimento dos valores de IRRF pela Rondon. É o que se passará a demonstrar.

IV.3 - NÃO INCIDÊNCIA DE IRRF SOBRE DESPESA GLOSADA – *BIS IN IDEM*

123. Mesmo que se considere perdida a espontaneidade, nos casos em que há glosas de despesas, não é possível a cobrança cumulativa de IRPJ, CSLL e de 35% de IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

124. *In casu*, a consideração dos pagamentos sem causa deu azo tanto à glosa de despesas deduzidas, quanto à cobrança do imposto retido. Essa concomitância, contudo, diz respeito a uma só situação fática.

125. Conforme informado pela Rondon em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 02, as despesas não comprovadas decorrentes dos pagamentos à empresa de Terraplenagem SP, contabilizado na conta “locação de máquinas e equipamentos” - 4120510000004008 foram levadas para o ativo imobilizado, apresentando demonstrativos da imobilização e da apuração da depreciação.

126. Assim, a Rondon considerou as despesas de depreciação dedutíveis do imposto de renda e a fiscalização entendeu que essa série de pagamentos não seria dedutível, promovendo a sua glosa; e, concomitantemente, entendeu que os pagamentos foram feitos sem causa a beneficiário não identificado, exigindo IRPJ, CSLL e 35% de IRRF, conforme previsto no art. 61 da Lei 8.981/1995. [...].

127. No ordenamento jurídico pátrio, a tributação da renda é pautada, desde a edição da Lei nº 9.249/1996, em critério legislativo alternativo, que busca privilegiar, sempre que possível, a incidência do tributo ou em face da pessoa jurídica, ou perante a pessoa física (os sócios, por exemplo).

128. Aplicado ao caso, esse raciocínio permite conceber a impossibilidade do lançamento concomitante de IRRF em consideração, amparada em “pagamentos sem causa”, acaso estes tenham ensejado glosas de deduções em face do lucro real, com a consequente formalização da suposta diferença de IRPJ e CSLL. [...]

131. [...] Não pode o Fisco, quando cabível a tributação por redução do lucro líquido, arbitrariamente eleger a tributação mais gravosa contida no art. 61 da Lei nº 8.981/1995 e, muito menos e pelos mesmos motivos, glosar as despesas e cobrar 35% de IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

132. A previsão estabelecida pelo artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 não pode ser aplicada àquelas situações anteriormente previstas pelo artigo 44 da Lei nº 8.541/1992.

133. O art. 44 da Lei nº 8.541/92 previa a tributação na fonte, à alíquota de 25%, nas situações onde se presumisse a distribuição aos sócios da receita omitida ou da parcela redutora do lucro líquido pela pessoa jurídica. [...]

134. Durante a convivência do art. 44 da Lei nº 8.541/1992 com o art. nº 61 da Lei nº 8.981/1995, a aplicação desse último dispositivo ficou restrita às situações em que o Fisco constatava a existência de um pagamento, cujo beneficiário ou causa não fosse comprovada.

135. Ocorre, entretanto, que com o advento da Lei nº 9.249/1995 houve a revogação do artigo 44 da Lei nº 8.541/1992, confira-se:

“Art. 36. Ficam revogadas as disposições em contrário, especialmente: (...)

IV - os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992;”

136. Portanto, a partir da edição da Lei nº 9.249/1995 o legislador optou por tributar a pessoa jurídica de forma segregada, implicando concluir que, se o rendimento foi nela tributado, não haveria mais a possibilidade de tributar outras pessoas, jurídicas ou físicas, ainda que presumidamente beneficiárias dos rendimentos já tributados na fonte pagadora. Nesse sentido, confira-se a disposição do artigo 24 da Lei nº 9.249/1995:

“Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.”

137. Não fosse suficiente, o art. 674 do RIR/99 trazia regra que só faz sentido quando do pagamento de valores, a exigir a retenção na fonte com alíquota específica (35%), isto é, é regra de tributação na fonte, antecipação de valores a recolher, tendo em vista que a apuração de Imposto de Renda tem fato gerador complexo.

138. Nestes termos, considerando o reconhecimento da Turma Julgadora do necessário abatimento do valor de IRRF a alíquota de 35% recolhido pela Rondon, na remota de se considerar perdida a espontaneidade, este E. CARF deve cancelar as autuações relativas às glosas de IRPJ e CSLL, tendo em vista a impossibilidade de configuração de *bis in idem*.

IV.4 - A SOLIDARIEDADE NÃO SE APLICA ÀS PENALIDADES

139. Apesar de o Recorrente entender que todos os argumentos já desenvolvidos acima são mais do que suficientes para determinar o cancelamento dos autos de infração originários do presente processo administrativo e da sujeição passiva do Recorrente, caso assim não se entenda, o que se cogita apenas a título argumentativo, deverá então ser afastada a responsabilidade do Recorrente pela impossibilidade de se aplicar a solidariedade a penalidades.

140. Isso porque, como é cediço, ao contrário do disposto no acórdão recorrido, as penalidades possuem caráter personalíssimo, não podendo ser cobradas do responsável solidário (Recorrente). Nesse sentido, somente o agente da infração, caso confirmadas as acusações, poderá ser apenado com a cobrança da multa.

141. Nesse particular, veja-se que o artigo 124, inciso I, do CTN, prevê que o instituto da solidariedade é restrito à cobrança da obrigação principal. Confira-se a íntegra do aludido texto legal:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; (grifos do Recorrente)

142. Muito embora se possa entender que o texto legal não tenha criado diretamente a limitação da responsabilidade solidária ao pagamento da obrigação principal, é fato que o Direito Tributário contempla expressamente essa limitação, conforme se verifica, por exemplo, nos artigos 128 e 134 do CTN. [...]

144. Em verdade, pela análise das regras contidas nos dispositivos transcritos anteriormente, não há como negar que as multas não são atingidas pelo instituto da responsabilidade solidária, de modo que jamais poderá o Recorrente ser cobrado da penalidade objeto do presente processo.

145. Além disso, com base no já mencionado princípio da personalidade ou da pessoalidade da pena – advindo do Direito Penal e positivado como cláusula pétrea na Constituição

Federal10 – segundo o qual ninguém pode ser punido por fato alheio, não se pode admitir que o Recorrente seja apenado por suposta falta cometida por outrem.

146. De fato, muitas foram as contribuições do Direito Penal para o Direito Tributário (e deste para aquele – v.g. os crimes contra a ordem tributária), de modo que a aplicação de seus princípios em âmbito fiscal – regida por ramo didático do Direito Tributário conhecido como Direito Tributário Penal – é plenamente admitida pela doutrina e pela jurisprudência. [...]

150. Por fim, importante salientar que não há como entender que, pelo fato de a multa ser equiparada ao crédito tributário, ela poderia ser transferida a terceiros, à revelia do princípio da pessoalidade da pena. Ora, a multa compõe o crédito tributário apenas para atender a praticabilidade e permitir sua cobrança em conjunto com o tributo. Todavia, sua natureza permanece a mesma: penalidade, instituto diverso do tributo, inclusive por força do próprio conceito de tributo, insculpido no art. 3º do CTN.

151. Assim, as multas estão sujeitas a princípios e regras próprios e específicos aplicáveis às sanções, que, como visto acima, não autorizam a penalização de terceiros.

152. Logo, seja em razão de ausência de previsão expressa ou de motivação para que tal solidariedade alcance a multa, seja em razão da vedação a que a pena ultrapasse a pessoa de seu infrator, resta demonstrado que a Multa não pode ser imputada, via responsabilidade solidária, ao Recorrente.

IV.5 - DA INAPLICABILIDADE DA MULTA AGRAVADA NO PERCENTUAL DE 150% - INEXISTÊNCIA DE DOLO

153. Na lavratura das exigências fiscais combatidas foram aplicadas multas agravadas no percentual de 150%, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, [...].

154. No caso específico da Rondon, a Autoridade Fiscal no TVF argumenta que teriam sido “(...) praticados atos que deliberada e sistematicamente demonstram a presença do DOLO, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação e agir em conluio com outra empresa (...)” (fls. 69 dos autos).

155. Ocorre que, os fatos relatados pela própria Fiscalização demonstram o contrário, ou seja, a informação da irregularidade dos pagamentos.

156. Ao descrever “Do reconhecimento de que os serviços não foram prestados” na fl. 61 dos autos, a própria Autoridade Fiscal aponta que no Termo de Início de Fiscalização da Rondon, quando intimada a comprovar os serviços prestados pela SP Terraplanagem Ltda. [...]

160. Ora, o próprio relato da Autoridade Fiscal evidencia não ter havido qualquer ato do devedor principal ou dos devedores solidários no sentido de se furta a prestar os devidos esclarecimentos ou documentos. Desde o Termo de intimação fiscal nº 01 a Rondon e Juruena prestaram todas as informações a respeito dos pagamentos e reconheceram que os pagamentos foram realizados a beneficiário não identificado.

161. Assim, não cabe aplicação da multa 150% prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, imposta sob a alegação de dolo, pois tal não houve. [...]

163. Em sua opinião, o dolo “é ato de má-fé, razão por que se diz fraudulento, sendo, como é, o intuito da própria fraude, ou de fraudar, pois sem fraude ou prejuízo preconcebido não se terá dolo em seu exato sentido” (Grifos nossos).

164. Nesse sentido, age com dolo todo aquele que tem o ânimo de prejudicar ou fraudar alguém; todo aquele que intencionalmente adota uma conduta com o objetivo de fraudar.

165. Com efeito, o que distingue os institutos viciantes dos negócios jurídicos do erro e do dolo, é que enquanto no erro a circunstância que acarreta o vício é espontânea, no dolo o vício é provocado, é praticado intencionalmente por uma das partes.

166. Ainda, para que se caracterize o vício do dolo em uma relação jurídica, não basta que uma das partes atue com a vontade de prejudicar outrem, sendo necessária, também, a prova cabal de que houve a malfadada intenção perniciososa. [...]

169. Assim, para que fique caracterizado o dolo, é necessário que se demonstre, que se comprove essa intenção, não bastando, para tanto, meras ilações pessoais nesse sentido.

170. Portanto, não tendo sido demonstrado pela Fiscalização ou pela Turma Julgadora no acórdão recorrido (fls. 3.678 a 3.710 dos autos), que a Rondon praticou qualquer ato fraudulento, tendente a impedir ou ocultar o surgimento da obrigação tributária, ainda que fosse possível a exigência da multa de ofício, o que se admite somente a título de argumentação, uma vez que o principal também não é devido, esta não poderia ser exigida de maneira qualificada.

171. Ainda que assim não fosse, ao contrário do que entendeu a Turma Julgadora no acórdão recorrido¹⁵, é forçoso concluir que a aplicação de multa em percentual maior do que 100% do valor da exigência fiscal é ato manifestamente confiscatório e desprovido de qualquer validade jurídica, não merecendo prevalecer, devendo este E. CARF reformar a decisão recorrida.

172. Não se pode deixar de considerar que o principal fator de êxito de qualquer política financeira depende de recursos públicos, em sua maioria arrecadados dos contribuintes através de tributos, por isso necessária a pontualidade no pagamento.

173. Havendo atraso no recolhimento da obrigação tributária, da mesma forma o Governo vê-se privado do capital, disso resultando a cobrança da multa, independentemente de culpa ou dolo, pois visa unicamente recompor eventuais prejuízos pela inexecução da obrigação a tempo.

174. Ocorre que, a inexistência de distinção entre a multa punitiva e a moratória foi expressamente reconhecida pelo C. STJ, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 16.672/SP [...].

175. Assim, não havendo diferença entre multa punitiva e moratória, inadmissível penalizar os autuados com a exorbitante percentagem de 150%, comprometendo, como no caso, a solvabilidade da dívida.

176. Com efeito, tendo a multa de mora natureza jurídica de sanção em benefício do credor, ou seja, conceito idêntico e emprestado do direito civil, sua aplicação há de ser feita de modo parcimonioso, sob pena de ultrapassar a função de reparar o dano financeiro sofrido pelo credor em decorrência do retardo no cumprimento da obrigação, e constituir-se em verdadeiro confisco, afora o desprezo à capacidade contributiva.

177. Outrossim, tratando-se a multa moratória de obrigação acessória tributária, há de seguir as mesmas regras e princípios que regem a obrigação principal, destacando-se, dentre os limites constitucionais ao poder de tributar, a tributação proporcional à capacidade econômica do contribuinte, prevista no parágrafo 1º, do art. 145 e a vedação de utilização de tributo com efeito de confisco, inserta no inciso IV, do art. 150, ambos da Constituição Federal.

178. O respeito à capacidade de contribuir não só representa um princípio para conter a atividade do Estado nas relações tributárias, mas encerra em si uma finalidade capital, qual seja a de preservar a fonte de receita tributária, pois, sendo o Fisco alimentado pelo contribuinte, o ente público não pode avançar no patrimônio do administrado, sem medidas, sob pena de, prejudicando sua sobrevivência, esgotar ou diminuir a fonte, o que implicará comprometimento da arrecadação.

179. Saliente-se que além de violar o princípio da capacidade contributiva e desvirtuar a função da multa de mora, o percentual aplicado sobre o débito em cobrança configura evidente confisco, igualmente reprimido pela Constituição Federal.

180. Ora, se a multa de ofício no percentual de 75% já é por si só exorbitante e se caracteriza como verdadeiro confisco a sua majoração para 150% é ainda mais, sobretudo no presente caso em que não há respaldo fático para sustentar a aplicação da referida multa.

181. Em razão de todo o exposto, requer o Recorrente a parcial reforma do acórdão recorrido, de maneira a afastar a leviana, incomprovada e improcedente acusação de que o Recorrente teria incorrido em dolo, utilizada para fundamentar a imposição da multa qualificada de 150%, já que inexistente qualquer intuito de dolo que possa ser atribuído à Rondon ou ao Recorrente.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

V – DO PEDIDO

182. Diante de todo o exposto, requer-se a este E. CARF o recebimento, o conhecimento e o provimento do presente Recurso Voluntário para, preliminarmente, reconhecer (i) o equívoco cometido pela Turma Julgadora ao afirmar que não houve impugnação em face dos lançamentos de IRPJ e de CSLL.

183. Caso este E. CARF não entenda pela nulidade do acórdão recorrido, requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário pelas razões mérito, de modo a excluir o Recorrente do rol dos responsáveis tributários solidários, tendo em vista (i) a ausência de comprovação de qualquer conduta dolosa; (ii) vício na fundamentação legal que teria motivado a imputação de responsabilidade com base no art. 124, inciso II, e no art. 135, inciso III, ambos do CTN; e (iii) a responsabilidade decorrente da aplicação do art. 135, inciso III, do CTN, ser exclusiva e substitutiva e, não, solidária.

184. Subsidiariamente, requer (i) seja cancelado a integralidade do crédito tributário constituído, tendo em vista o pagamento do IRRF pela Rondon, aplicando-se o instituto da denúncia espontânea, ou (ii), mesmo que se considere perdida a espontaneidade, sejam cancelados aos autos de infração de IRPJ e CSLL, tendo em vista que nos casos em que há glosas de despesas, não é possível a cobrança cumulativa destes com o IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

185. Por fim, requer-se (i) o cancelamento da cobrança da multa qualificada de 150%, em razão da ausência de comprovação de dolo, ou a sua redução, diante do seu caráter confiscatório; e (ii) cancelamento da cobrança de multas em face dos responsáveis solidários, tendo vista o caráter personalíssimo daquelas.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

Recorrentes: Rondon Energia S/A, Juruena Participações e Investimentos S/A, Rafael José de Oliveira, Francisco Carlos Coutinho Pitella e João Mauro Boschiero

O recurso voluntário apresentado pelos Recorrentes Rondon Energia S/A, Juruena Participações e Investimentos S/A e Rafael José de Oliveira de e-fls. 3766-3801 atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

O recurso voluntário apresentado pelo Recorrente Francisco Carlos Coutinho Pitella de e-fls. 3814-3868 atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

O recurso voluntário apresentado pelo Recorrente João Mauro Boschiero de e-fls. 3880-3934 atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial

no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Delimitação da Lide

Os seguintes Recorrentes apresentaram validamente recursos voluntários: (a) Rondon Energia S/A; (b) Juruena Participações e Investimentos S/A; (c) Rafael José de Oliveira, (d) Francisco Carlos Coutinho Pitella; e (e) João Mauro Boschiero.

Conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta ao exame no presente processo: (a) lançamentos de ofício de Ajuste na Base de Cálculo de IRPJ e de CSLL referentes aos anos-calendário de 2011, 2012, 2013 e 2014; e (b) lançamento de ofício de IRRF referente ao ano-calendário de 2011 no valor de R\$47.881,41 em 11.11.2016 (R\$933.987,36 - R\$886.105,95) (art. 15, art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235, de 02 de março de 1972).

Considera-se “não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante” na primeira oportunidade, já que em face da qual não foi instaurada a fase litigiosa (art. 14 e art. 17 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Nulidade do Auto de Infração e da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos.

Na fase inquisitória, o procedimento administrativo fiscal é unilateral e instaurado e executado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, na forma prevista no art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, mediante os documentos de gestão administrativa previstos na Portaria RFB nº 6.478, de 29 de dezembro de 2017.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 46

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Nessa oportunidade, é cabível o exame de “mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores”, uma vez que o sujeito passivo, com base no dever de colaboração, tem o encargo de exibir e conservar “os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados” (arts. 194, 195, 196, 197, 198, 199 e 200 do Código Tributário Nacional).

O Auto de Infração foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal, quando se instaura o devido processo legal e a fase litigiosa no procedimento. Os elementos essenciais estão ali presentes: “qualificação do autuado”, “o local, a data e a hora da lavratura”, “descrição do fato”, “disposição legal infringida e a penalidade aplicável”, “determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias” e “assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula” (art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Há pluralidade de sujeição passiva e assim o termo fundamentado de responsabilidade solidária é parte integrante do Auto de Infração (Instrução Normativa RFB nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018):

1. CNPJ 07.655.515/0001-79

Nome Empresarial JURUENA PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS S.A.

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária de Direito

Motivação

A Juruena Participações e Investimentos detém 100% da fiscalizada e a administração da coligada estava a cargo da controladora, conforme comprovado na fiscalização.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000 Art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66.

2. CPF 777.692.447-49

Nome RAFAEL JOSE DE OLIVEIRA

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária de Direito

Motivação

Além de figurar como Diretor, comprovou-se na fiscalização sua liberação para realização dos pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000 Arts 124, II e 135, III, da Lei nº 5172/66

3. CPF 370.030.977-53

Nome FRANCISCO CARLOS COUTINHO PITELLA

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária de Direito

Motivação

Exercia o papel de diretor presidente no período fiscalizado.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000 Art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66.

4. CPF 071.602.678-34

Nome JOAO MAURO BOSCHIERO

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária de Direito

Motivação

Era diretor no período dos fatos.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000 Art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66.

No Termo de Verificação, que também é parte integrante do Auto de Infração, há esclarecimentos sobre as etapas de apuração dos fatos impositivos tributários. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente, inclusive com base no princípio da persuasão racional previsto no art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. A Recorrente e os respectivos responsáveis solidários foram validamente cientificados de todos os atos

processuais. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, que lhes conferem existência, validade e eficácia.

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

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula nº 162

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

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

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

Cabe a aplicação da Súmula CARF nº 28 que prevê que o “CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais” e por isso os argumentos referentes a essa matéria não podem ser analisados.

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

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

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

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos em observância aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

Espontaneidade

A Recorrente efetuou os pagamentos de IRRF no período da espontaneidade.

O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, determina:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: [...]

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

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

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

O Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, que regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, prevê:

Art. 33. O procedimento fiscal tem início com (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 7º):

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

II - a apreensão de mercadorias;

III - a apreensão de documentos ou de livros; ou

IV - o começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada.

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

§ 2º O ato que determinar o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação ao tributo, ao período e à matéria nele expressamente inseridos.

§ 3º Para os efeitos do disposto nos §§ 1º e 2º, os atos referidos nos incisos I, II e III do caput valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período contado a partir do término, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, desde que lavrado e cientificado ao sujeito passivo dentro do prazo anterior.

O procedimento fiscal tem início com primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado ao sujeito passivo da obrigação tributária, ocasião em que a espontaneidade é excluída em relação aos atos anteriores.

No exercício regular das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com amparo na Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002 e nos arts. 196, 898, 908, 949, 971 e 972 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, restou comprovada a ciência válida da Recorrente do início do procedimento fiscal.

Consta o Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 58-74, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

1 – CONTEXTO

No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, encerramos nesta, o procedimento fiscal nº 01.3.01.00-2016-00220 iniciado em 20/06/2016 através da ciência do termo de início da fiscalização, com o fim de verificar o cumprimento das obrigações tributárias quanto ao Imposto de Renda de 2010 a 2014 e ao Imposto de Renda Retido na Fonte no ano calendário de 2011, tendo sido constatado o que segue:

A ação fiscal foi motivada por irregularidades [...]. Naquela fiscalização foram identificados pagamentos lastreados em documentos inidôneos relativos a serviços não prestados. Tendo em vista outras empresas, incluindo a fiscalizada, apresentam as mesmas características da Telegráfica, ou seja, são Pequenas Centrais Hidrelétricas – PCHs, construídas no Mato Grosso entre os anos de 2009 e 2011, pertencendo ao grupo JURUENA, fez-se necessário o procedimento fiscal em todas as PCHs e na própria Juruena Participações e Investimentos S/A.

A fiscalizada é sociedade anônima atua na área de geração de energia hidrelétrica e foi construída com financiamento de bancos estatais e privados. É controlada pelo Grupo Juruena (Juruena Participações e Investimentos S/A, CNPJ 07.655.515/0001-79) com sede em Cuiabá- MT.

A administração da sociedade, segundo Estatuto Social, Atas das Assembleias Gerais Ordinária e cadastro do contribuinte nos sistemas da Receita Federal do Brasil, é atualmente exercida pelos administradores: João Mauro Boschiero – CPF: 071.602.678-34 (Diretor), Francisco Carlos Coutinho Pitella – CPF: 370.030.977-53 (Diretor) e Rafael José de Oliveira – CPF: 777.692.447- 49 (Diretor). [...]

2 – PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO

2.1 - Da dificuldade em intimar o contribuinte

O Termo de início de fiscalização foi enviado ao contribuinte por AR em 11/05/2016, no entanto este retornou. Esclarece-se que desde o início houve dificuldade em intimar as PCHS fiscalizadas. Estas se encontram em área remotas no interior do Mato Grosso. A correspondência enviada pelos Correios ficou aguardando sua retirada na agência. Não tendo sido retirada, após vários dias foi devolvida ao remetente. Foi publicado EDITAL de ciência eletrônica para a RONDON, assim como para outras PCHs em 03/06/2016. Após aviso da existência do Edital em suas caixas eletrônicas, as fiscalizadas aderiram ao Domicílio Tributário Eletrônico – DTE. Foi enviado ao DTE do contribuinte o Termo de Início de fiscalização no dia 06/06/2016. A abertura do termo de início de fiscalização na caixa do domicílio tributário eletrônico, no entanto, só se deu em 17/06/2016.

2.2 - Da exclusão da espontaneidade

Embora o contribuinte tenha tido ciência do termo de início da fiscalização apenas em 17/06/2016, é importante relatar, por motivos que serão posteriormente expostos, que a suspensão da espontaneidade se deu antes. Em conjunto com suas controladas foi iniciado procedimento de fiscalização na Empresa Controladora, Juruena Participações e Investimentos S/A, CNPJ 07.655.515/0001-7, uma vez que pagamentos às empresas suspeitas, identificadas no trabalho citado na PCH Telegráfica, também teriam sido realizados pela Juruena. Esta empresa, situada em Cuiabá recebeu os termos enviados pelo correio. O termo de início de fiscalização foi recebido pela Juruena em 19/05/2016 e o Termo de Intimação fiscal nº 01 foi recebido pela Juruena em 03/06/2016. Neste termo, a fiscalização solicitou explicitamente informações acerca dos pagamentos efetuados à SM Terraplanagem LTDA., SP Terraplanagem LTDA e SOTERRA Terraplanagem e Loc de Equipamentos LTDA. em nome das PCHs. [...]

A Lei, no caso o Decreto 70235/1972, art. 7º define a suspensão da espontaneidade do contribuinte: [...]

Por óbvio, que é objetivo deste artigo, ao excluir a espontaneidade de todos evitar que envolvidos ou beneficiados ajam no sentido de regularizar ou suprimir as infrações tributárias sem as devidas penalidades cabíveis.

Não resta dúvidas, portanto que ao iniciar-se o procedimento fiscal na Juruena foi excluída a espontaneidade dos demais envolvidos, no caso suas controladas dentre as quais se

enquadra a fiscalizada. Importante ressaltar que o Termo de intimação fiscal nº 01, explicitamente versou sobre os pagamentos realizados às empresas de terraplanagem e a autorização para a realização destes pagamentos, portanto, a irregularidade sob fiscalização já havia sido explicitada. [...]

O Termo de Início do Procedimento Fiscal nº 0130100.2016.00078-0, e-fls. 95-98, foi validamente notificado a Recorrente em 17.06.2016, pelo domicílio tributário eletrônico, e-fl. 103. No presente caso, o início do procedimento fiscal que teve o efeito jurídico de excluir a espontaneidade da Recorrente/Rondon Energia S/A em 17.06.2016, que decorre da citação válida do início do procedimento fiscal da Rondon Energia S.A. A notificação da Juruena Participações e Investimentos S/A, na qualidade de sócia controladora da Recorrente/Rondon Energia S/A no procedimento fiscal nº 01.3.01.00-2016-00220 em face do grupo econômico Juruena, conforme o Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 58-74, em 03.06.2016 não teve o efeito de afastar a espontaneidade da Rondon Energia S.A.

A Recorrente efetuou os recolhimentos de IRRF a título de pagamento a beneficiário não identificado, código 5217, no período de 10.06.2016 a 14.06.2016, e-fls. 3499-3512.

Consta no Acórdão da 2ª Turma DRJ/BSB/DF nº 03-78.010, de 27.11.2017, e-fls. 3678-3709:

I.3 Do pagamento do IRRF

Conforme relatado, a autoridade fiscal entendeu não haver consequência para o procedimento fiscal dos recolhimentos de IRRF efetuados por RONDON Energia S.A., uma vez que não se encontravam espontâneos.

Por sua vez, sustentou a impugnante que, tendo o contribuinte efetuado o pagamento em atraso do tributo, a constatação, por parte do fisco, de que o contribuinte não cumpriu os requisitos para fruição do benefício da denúncia espontânea, enseja (RIA) a aplicação única e exclusiva da multa, uma vez que o tributo e os juros de mora já foram recolhidos pelo contribuinte.

Conclui que, uma vez efetuado os recolhimentos do IRRF à alíquota de 35%, reconhecidos pelo Fisco, deve ser cancelado o auto de infração lavrado para a cobrança do IRRF, tendo em vista a flagrante ocorrência de *bis in idem*.

Trouxe jurisprudência administrativa sobre o assunto.

Nesse ponto, tem razão a impugnante.

Conforme consta dos autos, a autoridade fiscal não aproveitou os recolhimentos efetuados e comprovados pela impugnante.

Em consequência, deve-se apurar a diferença entre o montante lavrado (imposto + multa de ofício de 150%) e o valor recolhido pela contribuinte.

Portanto, julgo procedente em parte a impugnação nesse ponto, tão somente, para abater do montante exigido de IRRF o valor já recolhido pela contribuinte por meio dos DARF às Fls. 3.499 a 3.504 e 3.506 a 3.510, cabendo à repartição de origem, para tanto, tomar as demais providências pertinentes.

Contudo, o Acórdão da 2ª Turma DRJ/BSB/DF nº 03-78.010, de 27.11.2017, e-fls. 3678-3709, deve ser reformado nesta matéria, uma vez que a legislação tributária determina que a notificação deve ser efetivada junto à Recorrente/Rondon Energia S/A na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme determinam o art. 23 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e o art. 15, art. 242 e art. 243 do Código de Processo Civil.

Verifica-se que os pagamentos referentes ao IRRF do período de 10.06.2016 a 14.06.2016, e-fls. 3499-3512, devem ser considerados no contexto da espontaneidade, já que o início do procedimento fiscal ocorreu em 17.06.2016 com efetivação da citação válida da

Recorrente/Rondon Energia S/A na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária. Logo cabe razão à Recorrente.

Denúncia Espontânea

A Recorrente aduz que se encontra amparada pela denúncia espontânea.

O Código Tributário Nacional estabelece:

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

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

A Solução de Consulta Cosit nº 233, de 16 de agosto de 2019, esclarece:

Conclusão 36.

Pelo exposto, respondendo objetivamente às proposições apresentadas:

36.1 A configuração da denúncia espontânea deve necessariamente obedecer aos preceitos do artigo 138 do CTN, sob pena de sua inocorrência. Já a forma de sua instrumentalização está prevista na legislação tributária na forma das declarações das obrigações acessórias. Assim, a comunicação da infração tributária e pagamento do tributo nos termos do art. 138 do CTN não impede o lançamento da multa pelo atraso no descumprimento das obrigações acessórias.

36.2 Atendidos os requisitos do art. 138 do CTN, a denúncia espontânea afasta a aplicação de multa, inexistindo diferença, nesse caso, entre multa moratória e multa punitiva.

36.3 A prestação a destempo da obrigação acessória pelo sujeito passivo, para configurar denúncia espontânea da obrigação principal, não o elide da multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, posto que, são obrigações autônomas.

36.4. A comunicação da infração tributária e pagamento do tributo nos termos do art. 138 do CTN não impede o lançamento da multa pelo atraso no descumprimento das obrigações acessórias a que estava sujeita

A denúncia espontânea da infração acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora exclui a responsabilidade do sujeito passivo pela penalidade pecuniária em função da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A exteriorização de vontade alcança a obrigação principal em que o tributo sujeito ao lançamento por homologação ou autolancamento que não esteja declarado à época e o recolhimento seja efetuado antes de qualquer procedimento fiscal.

No Recurso Especial Repetitivo nº 1149022/SP, Tema 385, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) consta que:

TESE JURÍDICA

"A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente". [...]

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA

QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. *In casu*, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte. 8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

No Recurso Especial Repetitivo nº 1102577/DF, Tema 101, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) consta que:

TESE JURÍDICA "O instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não se aplica nos casos de parcelamento de débito tributário". [...]

EMENTA TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC.

1. O instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não se aplica nos casos de parcelamento de débito tributário.

2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.

Está registrado nos Recursos Especiais Repetitivos nº 886462/RS e nº 962379/RS, Tema 61, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) que:

TESE JURÍDICA

"Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos declarados, porém pagos a destempo pelo contribuinte, ainda que o pagamento seja integral". [...]

EMENTA TRIBUTÁRIO. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.

1 Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". É que a apresentação de Guia de Informação e Apuração do ICMS / GIA, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais / DCTF, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.

2. Recurso especial parcialmente conhecido e, no ponto, improvido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

O pressuposto da denúncia espontânea é o pagamento efetuado antes de qualquer procedimento administrativo relacionado com a infração, nos termos do inciso I do art. 156 do Código Tributário Nacional. Ordinariamente o pagamento é levado a efeito em dinheiro pela rede arrecadadora na forma, no lugar e no tempo determinados na legislação. Nesse sentido, para a configuração da denúncia espontânea sobressai a necessidade de que haja pagamento total do tributo anteriormente não declarado e confessado, acompanhado dos juros de mora, antes de iniciado procedimento de ofício.

Assim, não há que se falar em denúncia espontânea por parte da Recorrente porque se trata de lançamento de ofício, que não tem o condão de afastar a multa de ofício proporcional qualificada. A tese protetora exposta na peça recursal, assim sendo, não está demonstrada.

Lançamento de Ofício

A Recorrente discorda do lançamento de ofício.

O tributo é conceituado, em sede de interpretação autêntica, como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. A sua natureza jurídica “é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei [e] a destinação legal do produto da sua arrecadação (art. 3º e art. 4º do Código Tributário Nacional - CTN).

Está registrado na decisão da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 447/DF proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF):

Tributo, sabemos todos, encontra definição no artigo 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras, decorrem da vontade das partes, assim do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações “ex lege” e podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação “ex lege”, a mais importante do direito público, “nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento”.

Os tributos compõem as receitas derivadas arrecadadas para o financiamento de despesas públicas no sentido de partilha do ônus entre os sujeitos passivos destinatários do bem-estar daí advindo. Têm como características o caráter pecuniário da prestação, a compulsoriedade abstraindo-se a vontade da parte passiva, a natureza não sancionatória, e sua origem legal.

A constituição do crédito tributário pelo lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e a aplicação da penalidade cabível, sendo esta atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional da autoridade fiscal competente (art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN).

A autoridade fiscal tem o direito de examinar a escrituração e os documentos comprobatórios dos lançamentos nela efetuados e a pessoa jurídica tem o dever de exibi-los e conservá-los até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, bem como de prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos. O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995).

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, prevê:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. [...]

Art. 2º—A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32,34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. [...]

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71.

O Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999, que estava vigente à época do lançamento, prevê:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, §1º).

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele

excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §4º). [...]

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º). [...]

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real; [...]

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25). [...]

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §1º).

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º).

§3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem. [...]

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §1º).

§2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §2º).

§3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §3º).

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, §2º).

[...]

Art. 675. A falta de identificação do beneficiário das despesas e vantagens a que se refere o art. 622 e a sua não incorporação ao salário dos beneficiários, implicará a tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, à alíquota de trinta e cinco por cento (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, §2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §1º).

§1º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §3º).

§2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §2º).

Está registrado no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 58-74, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784,

de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

2 – PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO [...]

Abaixo se encontra a transcrição parcial do termo de intimação fiscal nº 01.

1) Verificou-se na Escrituração Contábil do contribuinte para o ano de 2011 os seguintes registros na conta 10101021000001014 – Banco Conta Movimento:

Data	D/C	Valor	Histórico
25/07/2011	C	185.545,00	EMISSÃO TED BIC P/C CONTRATO GESTÃO DE CAIXA ENTRE AS PARTES, P/PGTO NF 0146 SP TERRAPLENAGEM LTDA PARECIS ENERGIA S.A.
18/10/2011	C	83.040,00	EMISSÃO AUT DEB BB P/C CONTRATO GESTÃO DE CAIXA ENTRE AS PARTES, P/PGTO NF 0147 SP TERRAPLENAGEM LTDA-RONDON ENERGIA S.A.
18/10/2011	C	247.005,00	EMISSÃO AUT DEB BB P/C CONTRATO GESTÃO DE CAIXA ENTRE AS PARTES, P/PGTO NF 0126 SOTERRA TERRAPLENAGEM E LOC DE EQUIP LTDA- TELEGRÁFICA ENERGIA S.A.
25/10/2011	C	334.076,74	EMISSÃO AUT DEB BB P/C CONTRATO GESTÃO DE CAIXA ENTRE AS PARTES, P/PGTO SALDO NF 26/ NF 125 SOTERRA TERRAPLENAGEM E LOC D E EQUIP LTDA-CAMPOS DE JULIO ENERGIA S.A.
07/11/2011	C	373.000,00	EMISSÃO AUT DEB BB P/C CONTRATO GESTÃO DE CAIXA ENTRE AS PARTES, P/PGTO ADTO FORNECEDOR SM TERRAPLENAGEM LTDA-TELEGRÁFICA ENERGIA S.A.
16/11/2011	C	171.545,00	EMISSÃO REMESSA BB P/C CONTRATO GESTÃO DE CAIXA ENTRE AS PARTES, P/PGTO NF 0377 SP TERRAPLENAGEM-PARECIS ENERGIA S.A.
16/11/2011	C	94.160,00	EMISSÃO REMESSA BB P/C CONTRATO GESTÃO DE CAIXA ENTRE AS PARTES, P/PGTO NF 0378 SP TERRAPLENAGEM-RONDON ENERGIA S.A.
01/12/2011	C	280.000,00	EMISSÃO REMESSA BB P/C ADTO P/ FUTURO AUMENTO DE CAPITAL ATRAVÉS PGTO NF 0402 SOTERRA TERRAPLENAGEM E LOC DE EQUIP LTDA- TELEGRÁFICA ENERGIA S.A.
12/12/2011	C	214.375,00	EMISSAO REMESSA BB P/C ADTO P/ FUTURO AUMENTO DE CAPITAL ATRAVÉS PGTO RECIBO LOC 0451 SOTERRA TERRAPLENAGEM E LOC DE EQUIPAMENTOS LTDA-TELEGRÁFICA ENERGIA S.A.
22/12/2011	C	175.875,00	EMISSÃO REMESSA BB P/C CONTRATO GESTÃO DE CAIXA ENTRE AS PARTES, P/PGTO ADTO FORNECEDOR SP TERRAPLENAGEM LTDA-PARECIS ENERGIA S.A.
22/12/2011	C	82.281,12	EMISSÃO AUT DEB BB P/C CONTRATO GESTÃO DE CAIXA ENTRE AS PARTES, P/PGTO ADTO FORNECEDOR SP TERRAPLENAGEM LTDA-RONDON ENERGIA S.A.

Assim, solicita-se, em relação aos lançamentos contábeis acima:

1.1 ...

1.2 ...

1.3 – apresentação da comprovação nos extratos bancários da realização dos pagamentos acima listados;

1.4 – esclarecimento de como é decidida a realização dos pagamentos entre as partes com a comprovação, através de documentos idôneos, que identifiquem a empresa que autorizou/demandou a realização de cada pagamento realizado pela Juruena

É claro que este termo versava, principalmente, sobre os pagamentos realizados às empresas de fachada. Em resposta a Juruena apresentou os extratos bancários nos quais contam os pagamentos, bem como os documentos com título autorização de pagamento através dos quais as PCHs e no caso a fiscalizada, autorizaram a realização dos pagamentos às empresas de terraplanagem acima listadas (documentos juntados ao processo). [...]

2.3 - Do reconhecimento de que os serviços não foram prestados

A fiscalização teve continuidade através de ciência via DTE. No termo de início de fiscalização a RONDON, dentre outras, foi intimada a comprovar, os serviços prestados pela SP TERRAPLANAGEM, CNPJ 09.503.787/0001-89, tendo em vista a existência de pagamentos da fiscalizada à SP TERRAPLANAGEM. [...]

Cabem algumas observações sobre a resposta do contribuinte: 1) a SP TERRAPLANAGEM não foi considerada inidônea no trabalho realizado sobre a PCH Telegráfica, portanto, a constatação do contribuinte não resultou de inspeção interna realizada para notas fiscais da SP TERRAPLANAGEM. Na verdade, o contribuinte tinha ciência da irregularidade sobre pagamentos realizados a esta empresa.

Nesta mesma resposta o contribuinte informa que reconhece os pagamentos efetuados a beneficiário não identificado e espontaneamente efetuou o recolhimento do imposto de renda retido na fonte nos termos do art. 674 do RIR/99.

Nota-se que o contribuinte aqui confessa a impossibilidade de comprovação dos serviços e reconhece que os pagamentos foram realizados a beneficiário não identificado.

Verificou-se, também, que houve pagamentos às empresas de terraplanagem realizados pela Juruena. Através do Termo de intimação fiscal nº 01 o contribuinte foi intimado a comprovar que autorizou que a Juruena fizesse pagamentos à SP TERRAPLANAGEM.

Em resposta, o contribuinte apresentou autorização de pagamento, tendo em vista que estes pagamentos foram debitados em conta bancária da Juruena. Importante registrar que há um contrato de gestão de caixa entre a Juruena e suas controladas.

Por fim, através do termo de intimação fiscal nº 02 o contribuinte foi cientificado da constatação de que os serviços da S M Terraplanagem não haviam sido efetivamente prestados. [...]

Foi ainda intimado a esclarecer se os valores pagos à empresa de terraplanagem (SP Terraplanagem) e não comprovados, foram levados ao resultado. O contribuinte comprovou que estas despesas foram transferidas para o imobilizado, tendo em vista tratarem-se de despesas vinculadas às obras de implantação da PCH.

Na resposta ao Termo de Início da Fiscalização, item 4.5.1, o contribuinte alega que efetuou os pagamentos de IRRF quando tiveram caixa disponível, uma vez que havia identificado na contabilidade as mesmas ocorrências que haviam sido identificadas pelo trabalho realizado na PCH Telegráfica. Importante ressaltar que a ciência do auto de infração lavrado na Telegráfica se deu em 02/06/2015 e os pagamentos de IRRF informados pelo contribuinte foram realizados nos dias 10, 13 e 14/06/2016, mais de um ano depois e “coincidentemente” após início de procedimento fiscal com objetivo de auditar exatamente os pagamentos às empresas de fachada já identificados em empresa do grupo. Mais como anteriormente relatado não houve prévia fiscalização que envolvesse esta Empresa de terraplanagem. Quando o contribuinte efetuou recolhimentos de IRRF, não se encontrava espontâneo, ou seja, após ciência da Juruena de que os pagamentos às empresas de Terraplanagem estavam sob fiscalização. Desta forma, não trazem consequências no procedimento fiscal.

2.4 - SP TERRAPLENAGEM

A SP Terraplenagem foi uma das empresas identificadas como suspeita de ser utilizada para desvio de dinheiro público na CPMI do "Cachoeira".

Esta Comissão encerrou seus trabalhos no dia 19/12/2012, com a apresentação do Relatório Final pelo Relator da CPMI Sr. Deputado Odair Cunha, documento este de caráter público, aberto a consultas públicas através do sítio na internet do Congresso Nacional. Nesta CPMI apurou-se a existência de uma série de “empresas controladas por interpostas pessoas,

inexistentes de fato”, apontadas pela Polícia Federal, pela imprensa, pelos relatórios do COAF – Conselho de Controle de Atividades Financeiras, e confirmadas pelos diversos documentos e provas aqui relatados, como destino de recursos financeiros de diversas grandes empresas. Dentre as empresas apontadas pela CPMI como “constituídas por interpostas pessoas e inexistentes de fato”, e foram fiscalizadas pela Receita Federal do Brasil se encontram as empresas SM Terraplenagem, SOTERRA Terraplenagem e SP Terraplenagem. Todas estas empresas receberam pagamentos das PCHS pertencentes ao Grupo Juruena no período entre 2010 a 2012, sendo que as PCHS variaram a qual empresa seria feito o pagamento.

Deste relatório, extrai-se que estas empresas pertencem a um mesmo grupo de pessoas, em especial Adir Assad e Marcelo José Abbud os quais constituíram diversas empresas em seu nome e em nome de interpostas pessoas com objetivo de fraudar, sonegar e desviar recursos públicos através de supostas prestações de serviços.

Embora a SP TERRAPLENAGEM não tenha sido tratada no relatório fiscal realizado na fiscalização na PCH Telegráfica, o "modus operandi" é o mesmo. Assim, foi juntado ao presente processo o termo de verificação PAF 13896.721362/2015-37, do qual a Telegráfica, empresa do grupo Juruena já foi cientificado e que se encontra juntado ao processo.

A Receita Federal do Brasil, através de sua Delegacia em Barueri realizou diligências que culminaram a publicação de Ato Declaratório Executivo Nº 39 em 05/09/2013 tornando inapta a SP TERRAPLENAGEM no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica e posteriormente efetuou sua baixa de ofício em 01/09/2014. Em decorrência destas diligências verificou-se que estavam em nome de interpostas pessoas e que no endereço informado existia apenas uma residência.

Da Representação para a baixa de ofício da SP TERRAPLENAGEM (cópia juntada ao processo) foram extraídos alguns trechos que bem resumem o que vem a ser a SP TERRAPLENAGEM e sua utilização:

- 1) Com base nos relatórios do COAF - Conselho de Atividades Financeiras e confirmado com base em outros documentos, foram apontadas empresas "fantasmas" que eram destino de recursos de Empreiteiras, em especial a DELTA Construções, entre as "fantasmas" encontrava-se a SP TERRAPLENAGEM;
- 2) Em 01/10/2013, com vasta divulgação na mídia foi desencadeada a operação "Saqueador" que tinha também como alvo as empresas de fachada controladas por ADIR ASSAD, que segundo a Polícia Federal eram empresas de fachada por meio das quais fazia a emissão de notas fiscais de serviços e locações de máquinas e equipamentos para empreiteiras. Dentre estas empresas de fachada estava a SP TERRAPLENAGEM.
- 3) A SP TERRAPLENAGEM não tinha capacidade para prestar os serviços na área de construção civil, tais como aluguel de máquinas;
- 4) Embora apresentasse elevada movimentação financeira a SP TERRAPLENAGEM não apresentava vínculos empregatícios e tampouco contratação de prestadores de serviço pessoas físicas;
- 5) Nenhuma comprovação foi apresentada pela SP TERRAPLENAGEM relativa à propriedade das máquinas e equipamentos que se propunha a alugar.

É desnecessário alongar no detalhamento e comprovação da idoneidade dos documentos que lastrearam as transações com SP TERRAPLENAGEM, visto que o próprio contribuinte reconhece que os pagamentos foram realizados sem comprovação da prestação do serviço. [...]

3 – CONCLUSÕES DO PROCEDIMENTO FISCAL

Por todo o exposto, conclui-se que a fiscalizada efetuou pagamentos à empresa SP TERRAPLENAGEM, sem a devida prestação dos serviços, e sem a comprovação com documentos idôneos, com o objetivo de retirar dinheiro da empresa e transferi-los, sem a devida tributação para beneficiários desconhecidos, utilizando para tanto, conhecidas empresas de fachada ("noteiras"). Efetuou pagamentos relativos ao Imposto de Renda Retido na Fonte sobre pagamentos sem causa ou a beneficiários desconhecidos,

reconhecendo os ilícitos. No entanto, os pagamentos foram realizados quando não estava mais espontâneo, portanto, sem consequências na autuação aqui realizada.

4 – DAS INFRAÇÕES APURADAS

As infrações apuradas partiram da constatação de que há despesas de depreciação inexistentes que foram contabilizadas com redução do resultado pela fiscalizada, tendo em vista os serviços inexistentes levados ao imobilizado, bem como da existência de pagamentos sem causa / a beneficiários não identificados.

4.1 – Da infração de despesas de depreciação inexistentes.

A empresa apura o imposto de renda com base no lucro real anual, conforme se verifica nas DIPIJ do período fiscalizado, portanto suas despesas influenciam na apuração do resultado.

Tendo em vista que o contribuinte contabilizou pagamentos efetuados à empresa de terraplenagem SP TERRAPLANAGEM, já sabidamente desnecessários, fez-se necessário identificar seu impacto no resultado.

O contribuinte fora intimado a comprovar qual o impacto destas despesas através dos termos de intimação n°s 02 e 05, tendo em vista que a análise da contabilidade não era conclusiva.

Em resposta ao TIF n° 02, o contribuinte informou que tais despesas não comprovadas decorrentes dos pagamentos à empresa de terraplenagem SP TERRAPLANAGEM, contabilizado na conta “locação de máquinas e equipamentos” - 4120510000004008 foram levadas para o ativo imobilizado, apresentando demonstrativos da imobilização e da apuração da depreciação.

O CPC 27 no item 17 esclarece os custos que podem integrar o ativo imobilizado ao serem intimamente ligados a uma instalação do imobilizado.

17. Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:

- (a) custos de benefícios aos empregados (tal como definidos no Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados) decorrentes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado;
- (b) custos de preparação do local;
- (c) custos de frete e de manuseio (para recebimento e instalação);
- (d) custos de instalação e montagem;

O mesmo CPC define que estes custos, ao serem incluídos no imobilizado são passíveis de depreciação.

Nota-se que as despesas de terraplenagem ou despesas de locação destes equipamentos, para este fim devem ser incluídas no ativo imobilizado, e não devem ser levadas ao resultado.

O contribuinte informa que as despesas de depreciação contabilizadas indevidamente teriam sido excluídas no LALUR no exercício 2015. A Escrituração Contábil Fiscal – ECF do ano de 2015 foi transmitida 28/07/2016, no curso da ação fiscal. Desta forma, como anteriormente relatado, todas as iniciativas do contribuinte no sentido de corrigir as infrações tributárias não produzem resultados para os anos compreendidos no TDPF, tendo em vista terem sido realizado após a exclusão da espontaneidade.

Conclui-se, que as despesas de depreciação referente aos pagamentos à SP TERRAPLANAGEM, levadas ao imobilizado, indevidamente contabilizadas são despesas desnecessárias, visto que não foram, de fato, aplicadas às atividades da empresa, conforme art. 299 do RIR 99.

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n° 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n° 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).

Assim, cabe a glosa da despesa que reduz, indevidamente a base tributável. No caso em tela, considerando que em parte do período fiscalizado houve prejuízo apurado, as glosas de despesas representaram redução do prejuízo e lançamentos tributários apenas nos períodos em que houve lucro.

4.2 – Da infração de IRRF sobre o pagamento sem causa

Por tudo quanto exposto, inclusive nas demais PCHs pertencentes ao mesmo grupo, apurou-se ainda a infração de imposto de renda retido na fonte. Isto porque foram feitos diversos pagamentos para as empresas do operador Adir Assad (nesta empresa na SP TERRAPLANAGEM) como se serviços fossem prestados, quando em verdade estas empresas são utilizadas para pagamentos escusos, sem causa definida e a beneficiários não identificados.

O próprio contribuinte reconheceu esta infração, realizando pagamentos de IRRF, os quais, por terem sido realizados após exclusão da espontaneidade não produzem efeitos nesta autuação.

Os registros contábeis de tais operações identificaram os pagamentos por eventual locação de máquinas e equipamentos, sendo demonstrados pelos extratos bancários comprobatórios dos pagamentos nas datas dos lançamentos contábeis.

Pagamento a Beneficiário não Identificado

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

Os lançamentos contábeis referentes aos pagamentos à SP TERRAPLANAGEM se encontram na tabela abaixo. Nota-se que há pagamentos realizados pela Juruena e pela RONDON.

Conta Bancária	Data	D/C	Valor	Histórico
Juruena	18/10/2011	C	83.040,00	EMISSÃO AUT DEB BB P/C CONTRATO GESTÃO DE CAIXA ENTRE AS PARTES, P/PGTO NF 0147 SP TERRAPLENAGEM LTDA-RONDON ENERGIA S.A.
Juruena	16/11/2011	C	94.160,00	EMISSÃO REMESSA BB P/C CONTRATO GESTÃO DE CAIXA ENTRE AS PARTES, P/PGTO NF 0378 SP TERRAPLENAGEM-RONDON ENERGIA S.A.
Juruena	22/12/2011	C	82.281,12	EMISSÃO AUT DEB BB P/C CONTRATO GESTÃO DE CAIXA ENTRE AS PARTES, P/PGTO ADTO FORNECEDOR SP TERRAPLENAGEM LTDA-RONDON ENERGIA S.A.
Juruena	28/05/2012	C	325.301,20	EMISSÃO REMESSA BB P/C CONTRATO GESTÃO DE CAIXA ENTRE AS PARTES, P/PGTO ADTO FORNECEDOR-SP TERRAPLENAGEM LTDA-RONDON ENERGIA S.A.
Rondon	23/09/2010		248.640,00	EMISSÃO TED BIC P/PGTO NF 0930 SP TERRAPLENAGEM LTDA-LOC DE EQUIP

Rondon 07/10/2010 C 211.581,00 EMISSÃO TED BIC P/PGTO NF FAT 1101 SP TERRAPLENAGEM LTDA REF SERV PREST CONF LOCAÇÃO EQUIPAMENTO

Rondon 22/11/2010 C 219.525,00 EMISSÃO TED BIC P/PGTO NF 1103 SP TERRAPLENAGEM LTDA-SERV PREST

Rondon 25/11/2010 C 172.900,00 EMISSÃO TED BIC P/PGTO ADTO FORNECEDOR 0709 SP TERRAPLENAGEM LTDA

Rondon 29/11/2010 C 101.650,00 BXA ADTO FORNECEDOR CONF NF 6/01 SP TERRAPLENAGEM LTDA

Rondon 11/01/2011 C 63.010,00 EMISSÃO TED BIC P/PGTO ADTO FORNECEDOR 0752 SP TERRAPLENAGEM LTDA

Rondon 17/01/2011 C 80.160,00 EMISSÃO TED BIC P/PGTO ADTO FORNECEDOR 0758 SP TERRAPLENAGEM LTDA

Rondon 02/03/2011 C 163.296,00 EMISSÃO TED BIC P/PGTO ADTO FORNECEDOR 0820 SP TERRAPLENAGEM LTDA

Em assim sendo, tanto ocorreu o pagamento a beneficiários que ao fim não foram identificados por conta da lavagem de capitais através de empresas de fachada, quanto o pagamento sem causa por operação não comprovada. Isto porque em realidade as operações que ensejariam os pagamentos pela locação de equipamentos não restaram comprovadas, eis que não ocorreram.

Nota-se, que o próprio contribuinte informou que não foi possível comprovar a prestação do serviço. [...]

4.4 – Da base de cálculo das Contribuições

4.4.1 Das despesas de depreciação inexistentes

Os serviços não prestados pela SP TERRAPLANAGEM, contabilizados como imobilizado acabaram por compor as despesas de depreciação, apurada a partir de agosto de 2011 com o início das operações. O contribuinte na resposta ao TIF nº 02 apresentou planilha nomeada "controle depreciação SP - anexo III cont depreciação SP" na qual detalha, para cada período, a depreciação reconhecida sobre estas despesas inexistentes. Existe uma diferença entre o valor autorizado pelo fisco e o valor autorizado pela ANEEL para a taxa de depreciação. As despesas foram incluídas no imobilizado "edificações, obras civis e benfeitorias", cuja depreciação fiscal foi de 4% ao ano. Foram glosadas na parte composta pelo imobilizado em decorrência dos serviços não comprovados as seguintes despesas:

ano calendário	2011	2012	2013	2014
valor imobilizado	1.520.243,12	1.845.544,32	1.845.544,32	1.845.544,32
despesa de depreciação	22.949,78	73.821,77	73.821,77	73.821,77

Como exposto no art. 299 do RIR/99, conforme determina a Lei 4.506/64, art., 47, são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Certo é que a despesa referente a pagamentos que estão amparados por documentos inidôneos não pode reduzir o lucro da atividade.

Assim, cabe a glosa da despesa que reduz, indevidamente a base tributável. Neste sentido resultaram em redução do prejuízo ou lançamentos tributários apenas nos períodos em que houve lucro.

4.4.2 Dos Pagamentos sem causa/a beneficiário não identificado

A fiscalização sobre o IRRF foi realizada para o ano de 2011. Sobre os pagamentos comprovados, sem causa especificada, visto que o serviço não foi prestado, aplica-se o IRRF. Importante destacar que o rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento da base (arts. 674, § 3º do RIR/2010). Este reajustamento é obtido da seguinte forma:

Pagamento realizado/0,651 = base

Obs.: 1 - a constante 0,65 = (1-álquota do IRRF de 35%) /100

Os pagamentos efetuados à SP TERRAPLANAGEM no período fiscalizado e as respectivas bases de cálculo do IRRF encontram-se na tabela abaixo:

SP TERRAPLANAGEM

data	valor	base cálculo
23/09/10	248.640,00	382.523,08
07/10/10	211.581,00	325.509,23
22/11/10	219.525,00	337.730,77
25/11/10	172.900,00	266.000,00
29/11/10	101.650,00	156.384,62
17/01/11	80.160,00	123.323,08
11/01/11	63.010,00	96.938,46
02/03/11	163.296,00	251.224,62
18/10/11	83.040,00	127.753,85
16/11/11	94.160,00	144.861,54
22/12/11	82.281,22	126.586,49

Consta no Acórdão da 2ª Turma DRJ/BSB/DF nº 03-78.010, de 27.11.2017, e-fls. 3678-3709, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

1.1. Da alegada exigência indevida de IRRF juntamente com as exigências de IRPJ e de CSLL.

Conforme relatado, alega a impugnante RONDON que não cabe a exigência de IRRF cumulada com a exigência de IRPJ e CSLL, uma vez que decorrem de um mesmo fato jurídico, a glosa de custos e despesas.

Equívoca-se a impugnante porque a contribuinte deve recolher o IRRF na condição de fonte pagadora da renda, nos termos do CTN, art. 45, parágrafo único, a saber: (...)

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Portanto, trata-se de fatos jurídicos distintos. A sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora (RONDON), embora quem arque economicamente com o ônus do imposto seja o prestador de serviço, independentemente da cobrança do presente IRPJ, cuja obrigação pelo seu pagamento recaiu sobre a RONDON por ter esta reduzido o seu lucro líquido com despesas inexistentes, conforme já demonstrado pela autoridade fiscal nestes autos.

Em face do exposto, julgo improcedente a impugnação nesse item.

Assim sendo, o Acórdão da 2ª Turma DRJ/BSB/DF nº 03-78.010, de 27.11.2017, e-fls. 3678-3709, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Tem-se que a contabilização de despesas com base em documentos inidôneos enseja os lançamentos de ofício de IRPJ e de CSLL pela glosa de despesas operacionais não comprovadas que reduziram indevidamente a base tributável. O prejuízo fiscal pode ser compensado com o lucro líquido ajustado pelas adições e pelas exclusões previstas na legislação específica, observado o

limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado. A base de cálculo negativa pode ser compensada com o resultado ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação específica, observado o limite máximo de redução de trinta por cento do referido resultado ajustado (art. 15 e art. 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, art. 64 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 58 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995).

A comprovação de que a Recorrente incorreu no ilícito tributário de pagamento sem causa ou beneficiários não identificados pela prestação de serviços inexistente que justifica o lançamento de ofício de IRRF, conforme preceitua a legislação de regência. Em sede de decisão de primeira instância houve o julgamento em parte do lançamento de ofício “para abater do montante exigido de IRRF o valor já recolhido pela contribuinte por meio dos DARF às Fls. 3.499 a 3.504 e 3.506 a 3.510”.

Verifica-se que os enquadramentos legais, que vinculam a autoridade fiscal, são distintos e específicos para cada lançamento tributário:

(a) IRPJ

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2014:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 217, 247, 248, 249, inciso I, 251, 256, 277, 278 e 299 do RIR/99

(b) CSLL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95 Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96 Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96 Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 39 da Medida Provisória nº 563/12.

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2014:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95 Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

(c) IRRF

Fatos geradores ocorridos entre 11/01/2011 e 22/12/2011:

Art. 674 e 675 do RIR/99.

Art. 674, do RIR/99

Como “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional), na constituição dos créditos tributários pelos lançamentos de ofício nos presentes casos foi observado o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. (art. 37 da Constituição da República Federativa do Brasil - CRFB). Tem-se que o “lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada” (art. 144 do Código Tributário Nacional). Nesse sentido, não há dúvidas de que cada ilícito fiscal apurado no presente processo tem efeitos jurídicos na ocorrência do fato gerador distintamente para o IRPJ, a CSLL e o IRRF, o que comprova que não ocorreu o suposto *bis in idem*.

No curso do processo a Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo-fático probatório de suas alegações. Ressalte-se que todos os documentos constantes nos autos foram regularmente examinados com minudência, conforme a legislação de regência da matéria. Diferente do entendimento da Recorrente, os supostos fatos indicados na peça recursal não podem ser corroborados, de acordo com os assentos contábeis obrigatórios acompanhados dos documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal constantes nos autos e minuciosamente analisados, conforme os critérios de adoção do princípio da verdade material (art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Ademais, não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural suficientes para afastar os lançamentos de ofício de IRPJ, de CSLL e de IRRF, que como tributos, não constituem sanção de ato ilícito. A proposição da Recorrente, por conseguinte, não pode ser sancionada.

Multa de Ofício Proporcional Qualificada

A Recorrente discorda da aplicação da multa de ofício proporcional qualificada.

O Código Tributário Nacional prescreve:

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: [...]

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

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, determina:

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

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

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

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

A Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, determina:

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.

O Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999, que estava vigente à época do lançamento, prevê:

Art. 256. A falsificação, material ou ideológica, da escrituração e seus comprovantes, ou de demonstração financeira, que tenha por objeto eliminar ou reduzir o montante de imposto devido, ou diferir seu pagamento, submeterá o sujeito passivo a multa, independentemente da ação penal que couber (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, §1º).

A obrigação tributária em sentido amplo inclui o tributo e a penalidade pecuniária. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos e converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária pelo simples fato da sua inobservância (art. 113 do Código Tributário Nacional). Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária é uma penalidade pecuniária procedente da lei em razão do inadimplemento de uma obrigação tributária principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo. Nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional o tributo não é sanção por ato ilícito e assim o tributo e a penalidade pecuniária tributária têm natureza de jurídica de obrigação tributária. Diferentemente é o princípio de que nenhuma pena passará da pessoa do condenado que se aplica ao autor de crime a partir da comprovação do fato típico e antijurídico e da autoria (inciso XLV do art. 5º da Constituição Federal).

Consta no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 58-74, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

4.3 – Da qualificação da infração de glosa de IRPJ, IRRF e CSSL

As infrações acima descritas foram aplicadas com qualificação.

Isto porque a evasão tributária perpetrada pela fiscalizada ao deixar de recolher os tributos descritos acima foi idealizada através da utilização de notas fiscais de prestação de serviços inidôneas, pois os serviços não foram prestados. Conforme antes demonstrado, os pagamentos foram feitos por razão outra. E as notas fiscais de serviço serviram para o acobertamento contábil e financeiro do pagamento ilícitos a pessoas físicas diversas.

Estes fatos detalhadamente relatados caracterizam a figura da sonegação fiscal. A auditada tinha conhecimento da inidoneidade dos pagamentos realizados e da consequência tributária na apuração dos tributos devidos na apuração do imposto de renda, contribuição social e imposto retido na fonte, mas preferiu agir de maneira evasiva, registrar os pagamentos com histórico contábil falso, utilizando-se de documentação inidônea, tendo em vista que tais despesas foram contabilizadas sob o lastro de notas fiscais emitidas pelas empresas “noteiras”. Desta forma, praticou atos que deliberada e sistematicamente demonstram a presença do DOLO, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação e agir em conluio com outra empresa, descritas nos art. 71 e 73 da Lei nº 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada de 150%.

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964:

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

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

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

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

Segundo Luiz Alberto Ferracini – Do Crime de Sonegação Fiscal – Ed. de Direito, 1996, pag. 65:

“Os elementos do dolo para o estudo do crime de sonegação fiscal são os seguintes: consciência da ação e do evento e do nexa causal entre eles – é vontade de praticar o fato típico; consciência da ilicitude da conduta e do resultado, vontade de ação e do resultado.” Ou seja, há que ficar provada a intenção do agente em praticar os atos culpáveis. Para tanto, basta considerar que os passos seguidos serviram-se para o firme propósito de revestir de formalidade os atos que em conjunto considerados propuseram-se apenas a reconhecer despesas inidôneas e a realizar pagamentos ilícitos.

De acordo com De Plácido e Silva, em “Vocabulário Jurídico”, Editora Forense, o vocábulo “fraudar”, derivado do latim fraudare (fazer agravo, prejudicar com fraude), além de significar usar de fraude, o que é genérico, e exprime toda a ação de falsear ou ocultar a verdade com a intenção de prejudicar ou de enganar, possui, na técnica fiscal, o sentido de falsificar ou adulterar, como o de usar de ardis para fugir ao pagamento de uma tributação: fraudar o fisco. E, assim, quer dizer sonegar.

Conforme lição de Hugo de Brito Machado, in “Revista Dialética de Direito Tributário”, nº 38, a fraude somente se configura pelas incorreções ou inexatidões atinentes aos fatos, sendo irrelevantes quaisquer incorreções ou inexatidões cometidas pelo sujeito passivo inerentes ao significado jurídico destes.

Assim, face ao descrito aplica-se ao contribuinte a multa qualificada prevista no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei 11.488, de 15 de junho de 2007, que assim disciplina:

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

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

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

Consta no Acórdão da 2ª Turma DRJ/BSB/DF nº 03-78.010, de 27.11.2017, e-fls. 3678-3709, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

I.7 Da alegada aplicação do artigo 112 do CTN em caso de voto de desempate

Conforme consta deste relatório, pugna a impugnante pelo cancelamento das multas veiculadas no presente auto de infração em caso de empate no presente julgamento para conciliar o instituto do voto de qualidade com o princípio constitucional da presunção de inocência, bem como com o art. 112, do CTN.

Não lhe assiste razão.

Cabe transcrever a seguir o art. 112 do CTN.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação." (destacamos)

No processo administrativo fiscal, a aplicação do referido artigo, norma material, dá-se de acordo com a interpretação de cada julgador e não como critério processual de desempate como quer fazer crer a impugnante.

Se assim não fosse, restaria sem eficácia o disposto no art. 13 da Portaria do MF nº 341, de 12 de julho de 2011, publicada no DOU de 14 de julho de 2011, sobre o voto de qualidade nas Delegacias de Julgamento da RFB, segundo o qual cabe ao Presidente da Turma, além do voto ordinário, o de qualidade.

Destarte, o disposto contido no referido artigo do CTN, norma material, em nada se confunde com o disposto em norma processual sobre o voto de qualidade.

Além do mais, os impugnantes cometem o rotundo equívoco em confundir a palavra "dúvida", a que se refere o CTN, e a palavra "empate", decorrente de um resultado numérico de um julgamento com número par de julgadores. Não há que se falar em dúvida em resultado de julgamento, pois, o empate apenas significa que, entre duas teses, uma metade dos julgadores teve a convicção em votar por uma delas e a outra metade teve a convicção pela outra.

Rejeito, portanto, os argumentos da impugnante nesse item. [...]

I.6 Da alegada vedação ao confisco

Conforme relatado, argumenta a impugnante que a multa de ofício proporcional qualificada tem nítido caráter confiscatório, não devendo prevalecer, conforme entendimento do plenário do Supremo Tribunal Federal, inclusive em sede de Repercussão Geral.

Nesse ponto, não cabe aos órgãos de julgamento administrativo afastarem a lei por inconstitucionalidades, a teor do disposto no art. 26-A, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Em face do exposto, julgo improcedente a impugnação nesse item. [...]

I.4 Da alegada impossibilidade de cobrança simultânea do IRRF e da multa de ofício de 150%

Conforme relatado, alega a impugnante que não pode ser cobrada a multa de ofício proporcional qualificada, em virtude da natureza de penalidade do IRRF cobrado, resultando em *bis in idem*.

Equivoca-se a impugnante porque o Fisco cobrou da contribuinte o IRRF (tributo) na qualidade de substituto tributário e não como sanção de ato ilícito, como querem fazer crer os impugnantes. A base de cálculo do IRRF, tributo, nos termos do art. 61 da Lei nº. 8.981/95 são os pagamentos efetuados aos beneficiários sem comprovação da sua causa.

Por sua vez, a multa qualificada é devida em razão da verificação de dolo na ausência de comprovação da causa dos pagamentos efetuados.

Destarte, tratando-se de naturezas jurídicas distintas, não há que se falar em cumulação entre o Imposto sobre a renda retido na fonte, tributo cobrado do substituto tributário, e a multa de ofício.

Em face do exposto, julgo improcedente a impugnação nesse item.

I.5 Da alegada impossibilidade de cobrança da multa de ofício proporcional qualificada

Conforme já relatado, a impugnante alega que a autoridade fiscal não comprovou quaisquer práticas dolosas referidas nas hipóteses da Lei nº 4.502, de 1964, arts.71, 72 ou 73, para que se aplicasse a multa qualificada.

Não merece acolhida a impugnação nesse ponto.

Conforme consta deste voto e dos autos, a impugnante apropriou-se de despesas sabidamente indevidas na medida em que, de forma reiterada para cada um dos supostos prestadores de serviços supracitados, não demonstrou a efetividade dos alegados serviços, o que torna os contratos e/ou notas fiscais inidôneos, cabendo, por conseguinte, a qualificação da multa em 150% por fraude, cujo conceito está estampado no art. 72 (fraude) da Lei nº 4.502/64, *verbis*:

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

A conduta da impugnante também se amolda à figura do conluio, uma vez que assinou contratos simulados com outras pessoas jurídicas, dentre estas pessoas jurídicas inexistentes de fato, visando a redução indevida de IRPJ e de CSLL.

Idêntico raciocínio se aplica à multa qualificada sobre o IRRF, uma vez que apurado em razão de pagamentos decorrentes dessas mesmas operações não comprovadas ou sem causa.

Assim dispõe o art. 73 da Lei nº 4.502/64, *verbis*:

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.

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

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

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

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

Registre-se que a jurisprudência administrativa tem confirmado a aplicação da multa qualificada quando restar demonstrado que o contribuinte se apropriou de despesas fictícias, na medida em que se encontram lastreadas em documentação comprovadamente inidônea.

Veja-se, sobre o tema, o precedente abaixo do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes:

MULTA QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – DESPESAS FICTÍCIAS – MAJORAÇÃO DE DESPESAS EXISTENTES – CONLUIO COM O CONTADOR – PROCEDÊNCIA – É justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n 9.430, de 1996, quando o contribuinte manter a qualificação da multa de ofício. Recurso voluntário provido parcialmente. (1º Conselho de Contribuintes - ACÓRDÃO 106-17.132, em 10.10.2008. Publicado no DOU em 18.12.2008) [...]

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - SÚMULA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ - A utilização de documentos inidôneos para a comprovação de despesas, principalmente quando existe Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz em relação ao emitente dos comprovantes, caracteriza o evidente intuito de fraude e determina a aplicação da multa de ofício proporcional qualificada. (1º Conselho de Contribuintes - ACÓRDÃO 104-22.754, em 18.10.2007. Publicado no DOU em 20.02.2009) [...].

MULTA DE 150%. DESPESAS CONTABILIZADAS EM NOME DE PESSOAS JURÍDICAS INEXISTENTES. FALSIDADE DOCUMENTAL - Procede a aplicação da multa qualificada de 150%, tal o evidente intuito de fraude que se revela na utilização tenha

procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Comprovado que o contribuinte, reiteradamente, criou despesas fictícias ou majorou despesas existentes, tudo aliado ao conluio com o contador responsável pelo preenchimento da declaração, é de se de documentos falsos para encobrir os reais beneficiários de despesas contabilizadas em nome de pessoas jurídicas inexistentes. (1º Conselho de Contribuintes - ACÓRDÃO 103-22.937, em 28.03.2007. Publicado no DOU em 24.03.2008)

Portanto, julgo improcedente a impugnação nesse item.

Assim sendo, o Acórdão da 2ª Turma DRJ/BSB/DF nº 03-78.010, de 27.11.2017, e-fls. 3678-3709, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária, exceto em relação à retroatividade benigna que deve ser reconhecida pela alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 dada pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023.

A autoridade lançadora reuniu evidências consistentes e convergentes acerca da inidoneidade dos documentos escriturados que a Recorrente utiliza fazendo inserir em sua escrituração contábil notas fiscais, comprovadamente inidôneas, para justificar as despesas com incontestada intenção dolosa. Restou comprovado que a Recorrente adotou a conduta ilícita dolosa da Recorrente de utilização de notas fiscais de prestação de serviços inidôneas incorrendo na infração tributária de comprovação inidônea de despesas, o que enseja a aplicação da multa de ofício proporcional qualificada. Da obrigação tributária decorre o dever de colaboração do sujeito passivo de prestar as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades (art. 197 do Código Tributário Nacional - CTN). O sujeito passivo tem obrigação de exibir e conservar “os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados”, ficando submetido à averiguação de livros e documentos da sua escrituração em decorrência de seu dever de colaboração até que se opere a decadência ou que ocorra a prescrição (art. 195 do Código Tributário Nacional - CTN). Permanece, assim, incólume a aplicação da multa de ofício proporcional qualificada, ainda que tenha havido a prestação todos os esclarecimentos no curso da fiscalização.

Tem-se que “a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado em caso de dúvida” (art. 112 do Código Tributário Nacional). Ocorre que não remanescem incertezas a respeito do fato de que a Recorrente adotou a conduta ilícita dolosa da Recorrente de utilização de notas fiscais de prestação de serviços inidôneas incorrendo na infração tributária de contabilização de despesas com base em documentos inidôneos, bem como pagamento sem causa ou beneficiário não identificado, o que enseja a aplicação da multa de ofício proporcional qualificada.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Por conseguinte, cabe reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Juros de Mora

A Recorrente discorda a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional qualificada.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, prescreve:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, [...]

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Cabe a aplicação dos enunciados estabelecidos nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, e se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) para títulos federais.

Está registrado no Recurso Especial Repetitivo nº 1.111.175/SP, Tema 145, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ):

TESE JURÍDICA

Aplica-se a taxa SELIC, a partir de 1º.1.1996, na atualização monetária do indébito tributário, não podendo ser cumulada, porém, com qualquer outro índice, seja de juros ou atualização monetária. Se os pagamentos foram efetuados após 1º.1.1996, o termo inicial para a incidência do acréscimo será o do pagamento indevido; havendo pagamentos indevidos anteriores à data de vigência da Lei 9.250/95, a incidência da taxa SELIC terá como termo a quo a data de vigência do diploma legal em tela, ou seja, janeiro de 1996". [...]

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. JUROS DE MORA PELA TAXA SELIC. ART. 39, § 4º, DA LEI 9.250/95. PRECEDENTES DESTA CORTE.

1. Não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.

2. Aplica-se a taxa SELIC, a partir de 1º.1.1996, na atualização monetária do indébito tributário, não podendo ser cumulada, porém, com qualquer outro índice, seja de juros ou atualização monetária.

3. Se os pagamentos foram efetuados após 1º.1.1996, o termo inicial para a incidência do acréscimo será o do pagamento indevido; no entanto, havendo pagamentos indevidos

anteriores à data de vigência da Lei 9.250/95, a incidência da taxa SELIC terá como termo a quo a data de vigência do diploma legal em tela, ou seja, janeiro de 1996. Esse entendimento prevaleceu na Primeira Seção desta Corte por ocasião do julgamento dos EREsps 291.257/SC, 399.497/SC e 425.709/SC.

4. Recurso especial parcialmente provido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.

Consta no Acórdão da 2ª Turma DRJ/BSB/DF nº 03-78.010, de 27.11.2017, e-fls. 3678-3709, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

I.8 Da impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício

Conforme relatado, alega a impugnante que não cabe a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, em razão do disposto no art. 161, do CTN.

Em que pese partilhar do mesmo entendimento da contribuinte, tenho sido vencido por esta Colenda Turma, a qual tem acompanhado a jurisprudência pacífica do CARF na direção da incidência de juros sobre a multa de ofício, como a seguir transcrita. (...)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96 (Acórdão nº 9101-002.561, sessão de 9 de fevereiro de 2017, CSRF – 1ª Turma).

Destarte, ressalvado o meu entendimento, passo a acompanhar esta Colenda Turma, e julgo improcedente a impugnação por impossibilidade de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Importa registrar que a exigência de acréscimos moratórios sobre a penalidade não é objeto do lançamento ora em litígio, do qual consta a indicação de juros apenas sobre o valor principal.

Os juros, incidentes sobre o crédito tributário lançado a título de principal e multa, serão calculados e atualizados até a data do efetivo pagamento, na fase de execução do acórdão e de cobrança do crédito tributário mantido, após se tornar definitiva, na esfera administrativa, a decisão acerca do lançamento impugnado.

Assim sendo, o Acórdão da 2ª Turma DRJ/BSB/DF nº 03-78.010, de 27.11.2017, e-fls. 3678-3709, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Os débitos tributários não pagos nos prazos legais são acrescidos de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic, seja qual for o motivo determinante da falta.

Esclareça-se inclusive que tem cabimento a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional qualificada, após o seu vencimento. Nesse sentido, a multa de ofício proporcional qualificada integra a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência dos juros de mora calculados com base na taxa Selic desde o mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês do pagamento. A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia Selic, além de amparar-se em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional. A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

Decadência

A Recorrente afirma que o lançamento de ofício foi alcançado pela decadência.

O Código Tributário Nacional determina:

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

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

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Cabe a aplicação dos enunciados estabelecidos nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 72

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 101

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Vinculante, conforme Portaria MF 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 114

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

Compete analisar a objeção de decadência por ser matéria de ordem pública que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento. Este instituto pode ser definido como a perda do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, tendo em vista decurso do lapso temporal de cinco anos previsto em lei. Inexistindo declaração prévia de condição de dívida do débito, e em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, no caso em que o sujeito passivo efetue o pagamento antecipado sem a necessidade do exame prévio por parte da Administração Pública, o prazo decadencial começa a fluir da ocorrência do fato gerador. Por seu turno, comprovada a conduta qualificada pelo dolo, pela fraude, pela interposta pessoa ou pela simulação, bem como se verificada a inexistência do pagamento antecipado, o prazo de cinco anos se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) pacificou o seguinte entendimento:

Súmula 622.

A notificação do auto de infração faz cessar a contagem da decadência para a constituição do crédito tributário; exaurida a instância administrativa com o decurso do prazo para a impugnação ou com a notificação de seu julgamento definitivo e esgotado o prazo

concedido pela Administração para o pagamento voluntário, inicia-se o prazo prescricional para a cobrança judicial.

Consta no Recurso Especial Repetitivo nº 973.733/SC - Tema 163, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ):

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O *dies a quo* do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

Está registrado no Recurso Especial Repetitivo nº 766050/PR do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

9. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210).

10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos.

11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco

constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal.

12. Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inoocorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN.

13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170).

14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, *in casu*, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171).

15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória.

Consta no Acórdão da 2ª Turma DRJ/BSB/DF nº 03-78.010, de 27.11.2017, e-fls. 3678-3709, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

I.9 Da alegada decadência da cobrança de IRRF

Conforme relatado, argumenta a impugnante que, como os supostos fatos geradores de 2011, relacionados ao IRRF cobrado, ocorreram entre as datas de 01/01/2011 e 31/10/2011 e que a lavratura do auto de infração ocorreu em 11/11/2016, o lançamento do crédito tributário ocorreu após cinco anos da ocorrência dos supostos fatos geradores, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN.

Não merece prosperar a alegação da impugnante, uma vez que, sobre a exigência do IRRF, a autoridade fiscal também fez incidir a multa qualificada de 150%, conforme o item 9 deste voto.

Esse fato, por si só, desloca, para fins de definição do termo de início do prazo decadencial, a regra prevista para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação (art. 150, § 4º, do CTN) para a regra geral de decadência tributária (art. 173, I, do CTN).

Veja-se a dicção dos citados dispositivos legais:

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

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

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (negritei) (...)”. Com efeito, aplicando-se a regra prevista no art. 173, inciso I, do CTN, não há decadência, uma vez que o auto de infração foi notificado à contribuinte em 28/11/2016 (Fls. 2.517), enquanto o termo inicial do prazo quinquenal, em relação ao fato gerador mais antigo (janeiro/2011) se deu em 01/01/2012, o que levou, nesse caso, o termo final do prazo quinquenal para 31/12/2016.

Rejeita-se, pois, a decadência argüida em relação ao IRRF.

Assim sendo, o Acórdão da 2ª Turma DRJ/BSB/DF nº 03-78.010, de 27.11.2017, e-fls. 3678-3709, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Os Autos de Infração de IRPJ e de CSLL foram lavrados pelo regime tributário do lucro real anual dos anos-calendário de 2011, 2012, 2013 e 2014. Para o ano-calendário de 2011 pelo regramento do inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional o prazo de decadência tem início em 01.01.2013 e finda em 31.12.2017.

O Auto de Infração de IRRF submete-se à ocorrência do fato gerador: janeiro, março, outubro, novembro e dezembro do ano-calendário de 2011. Pelo regramento do inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional o prazo de decadência tem início em 01.01.2012 e finda em 31.12.2016.

A Recorrente foi notificada dos lançamentos de ofício de IRPJ, CSLL e IRRF em 28.11.2016, e-fl. 3261, 3635 e 3810, ou seja, no prazo legal de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Restou comprovada a conduta ilícita dolosa da Recorrente de utilização de notas fiscais de prestação de serviços inidôneas incorrendo na infração tributária de contabilização de despesas com base em documentos inidôneos, bem como pagamento sem causa ou beneficiário não identificado. Afastada está a adoção da sistemática do início da contagem do prazo quinquenal de caducidade do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário a contar da ocorrência do fato gerador. Por conseguinte, não ocorreu a decadência.

Sujeição Passiva Solidária

Os Recorrentes discordam da imputação da sujeição passiva solidária.

O Código Tributário Nacional prevê:

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

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

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

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

Art. 124. São solidariamente obrigadas: [...]

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei. [...]

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

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

O responsável, embora não se revista da condição de contribuinte, guarda relação jurídica indireta decorrente de expressa disposição legal secundária dada a vinculação ao fato gerador da respectiva obrigação.

O Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979, determina:

Art. 8 – São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte. Parágrafo único. A responsabilidade das pessoas referidas neste artigo restringe-se ao período da respectiva administração, gestão ou representação.

Cabe a aplicação dos enunciados estabelecidos nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 71

Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula 130

A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Súmula CARF nº 172

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Consta no Demonstrativo de Responsáveis Solidários do Auto de Infração, e-fls. 04-08:

1) Juruena Participações e Investimentos S/A, CNPJ 07.655.515/0001-79, detém 100% da Rondon Energia S/A (inciso II do art. 124 do Código Tributário Nacional);

2) Rafael José de Oliveira, CPF 777.692.447-49, diretor da Rondon Energia S/A. (inciso II do art. 124 e inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional);

3) Francisco Carlos Coutinho Pitella, CPF 370.030.977-53, diretor presidente da Rondon Energia S/A. (inciso II do art. 124 do Código Tributário Nacional); e

4) Joao Mauro Boschiero, CPF 071.602.678-34, diretor da Rondon Energia S/A. (inciso II do art. 124 do Código Tributário Nacional).

O Código Tributário Nacional estabelece as regras matrizes de responsabilidade tributária e as suas diretrizes. “A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios”. A obrigação de responder pela ocorrência do fato gerador é originalmente do contribuinte. A responsabilidade tributária tem estrutura própria e parte de um pressuposto de fato específico. A relação jurídica que envolve terceiro “em posição de contato com o fato gerador ou com o contribuinte” facilita a arrecadação e assegura o crédito tributário “na condição de garante da Fazenda” (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 562276/PR, Tema 13).

A responsabilidade de terceiro decorre de norma especial e “evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela”. Este terceiro pode ser responsabilizado na hipótese prevista “na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte” que produz dano ao interesse da Fazenda Pública. A previsão legal de solidariedade entre devedores “pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente”. Desse modo, “o pagamento efetuado por um aproveite aos demais”, “a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns” e “a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal” (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 562276/PR, Tema 13).

Inciso II do art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN)

“São solidariamente obrigadas” “as pessoas expressamente designadas por lei” (inciso II do art. 124 do Código Tributário Nacional). Esta solidariedade é denominada de direita, tendo como “validade e eficácia quando a lei que a estabelece” e quando for interpretada de acordo com os propósitos do Código Tributário Nacional (Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1153333/SC). A solidariedade tributária para existir é necessária a demonstração desse vínculo participativo na formação do fato gerador, ou ainda a designação legal, que, segundo se entende, somente a presença deste vínculo ou de disposição de lei, autoriza a responsabilização obrigacional. Neste sentido, esta solidariedade pode ser designada por lei ordinária ou lei complementar, inclusive pelo Código Tributário Nacional.

Esta determinação de que a pessoa expressamente designada por lei, seja ordinária, seja complementar, é solidariamente obrigada impõe que a terceira pessoa que esteja vinculada ao respectivo fato gerador deve responder necessariamente pela obrigação tributária. Considerando as regras de caráter geral constantes no Código Tributário Nacional, entre outras hipóteses, prevê a corresponsabilidade solidária: (a) da pessoa que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal é solidariamente obrigada; e (b) do representante de pessoas jurídicas é responsável solidariamente pelo crédito correspondente a obrigação tributária resultante de ato praticado com infração de lei (art. 128, inciso I do art. 124 e inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional).

“Deveras, na obrigação solidária, dessume-se a unicidade da relação tributária em seu pólo passivo, autorizando a autoridade administrativa a direcionar-se contra qualquer dos coobrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si, ou contribuinte e responsável)”. “Nestes

casos, qualquer um dos sujeitos passivos elencados na norma respondem totalmente pela dívida integral” (Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 446955/SC).

Inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN)

“São solidariamente obrigadas” “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” (inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional).

Embora a expressão interesse comum configure-se um conceito indeterminado, é importante proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a razão de ser do referido dispositivo legal. Tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal significa dizer que “as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitas da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible” (Recurso Especial nº 884845/SC).

Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas sociedades empresárias coligadas, “é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador” (Recurso Especial nº 834044/RS).

Esta responsabilidade tributária solidária a “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”. “A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte”. “Deve-se comprovar o nexu causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial” à Fazenda Pública dele advindo (Parecer Normativo Cosit nº 4, de 10 de dezembro de 2018).

Inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 8º do Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979

O inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o que o representante da pessoa jurídica é responsável pelo crédito tributário correspondente à obrigação tributária resultante de ato praticado com infração de lei.

O art. 8º do Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979, prevê que o representante da pessoa jurídica é responsável pelo crédito tributário correspondente ao não recolhimento do imposto sobre a renda descontado na fonte referente ao período da respectiva representação.

No tocante ao representante da pessoa jurídica, a regra matriz de sua corresponsabilidade origina-se, dentre outras hipóteses, de ato praticado com infração de lei. Esta corresponsabilidade do gestor por ato de infração à lei é solidária. O contexto da pessoalidade cinge-se ao fato da atribuição da corresponsabilidade a terceiro pela obrigação tributária decorrente da ilicitude praticada pela pessoa que se encontra no exercício da gestão ou de comando (Recurso Especial nº 1455490/PR).

Há atribuição da corresponsabilidade dos “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado” vinculados ao fato gerador “pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados” com infração de lei tributária na esfera administrativa federal pelo fato do não adimplemento adequado da obrigação tributária principal ou acessória e seus consectários pela pessoa jurídica. Trata-se de instituto que enseja a pluralidade de sujeição passiva solidária relativa ao crédito tributário constituído como medida acautelatória (art. 135 do Código Tributário Nacional).

Estas condutas são a origem da corresponsabilidade contida no modelo teórico utilizado para delimitar o conjunto de pessoas alcançadas, quais sejam os gestores de pessoa jurídica constituída sob qualquer espécie contratual. Ressalte-se que, por via de regra, é inerente ao efetivo exercício dos poderes de preposto investido na qualidade de gestor da sociedade empresária com amplos poderes para a prática de todos os atos necessários ao bom e fiel desempenho da representação e liderança. Entre outras atribuições, o gestor tem o dever jurídico de planejar, organizar, tomar decisões, comandar, prestar informações verdadeiras e controlar os negócios societários. Incluem-se neste mister o acompanhamento da regularidade dos respectivos registros nos moldes definidos em preceitos legais dos atos atinentes às receitas auferidas, às despesas incorridas, aos haveres a receber, às obrigações contraídas e à organização social.

“O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente” (Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça). Imprescindível que, para tanto, o responsável tenha agido com infração à lei (Recurso Especial Repetitivo nº 1645281/SP - Tema 981).

“Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente” (Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça). Necessário que se demonstre a localização e citação da sociedade empresária, bem como que o responsável ocupe o posto de gerente no momento da dissolução, e, simultaneamente, na ocasião do vencimento do tributo e não na data da ocorrência do fato gerador (Recurso Especial Repetitivo nº 1645281/SP - Tema 981).

O pressuposto da hipótese de incidência da norma de responsabilidade é a prática de ato, por quem esteja na representação da sociedade com infração à lei e que tenha implicado o inadimplemento de obrigações tributárias (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 562276/PR - Tema 13).

A investidura no cargo de gestor decorre de deliberação social necessariamente formalizada no ato de constituição da pessoa jurídica, que é de registro público obrigatório com efeitos oponíveis a terceiros. Assim, o diretor, gerente ou seu representante regularmente nomeado é responsável pela coordenação das atividades empresariais de acordo com os poderes que lhe foram outorgados. Principiando pela cooperação e lealdade entre as pessoas, a norma-princípio da boa-fé objetiva evoluiu para um sentido de solidariedade social. No critério hermenêutico privilegia a honestidade e os deveres de colaboração, de informação e de sigilo nas relações jurídicas, impedindo a contrariedade ao exercício legítimo de direitos baseados na confiança e no interesse mútuo. Nesta linha de comportamento deve o gestor societário agir.

A corresponsabilidade legal do gestor com a pessoa jurídica está circunscrita ao rol taxativo expresso na norma de regência, que não pode ser ampliado ou ser imputado por analogia, senão por alteração da legislação própria (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4845/MT e Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6284/RO).

Dada a contemporaneidade, a corresponsabilidade alcança “apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica” “com poderes de gestão ou representação”, “o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade” empresária como corresponsável (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 562276/PR proferido pelo Supremo Tribunal Federal - STF). Trata-se de medida legal de responsabilidade solidária e de garantia do crédito tributário constituído sem necessidade da desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que tem como essência a previsão legal específica à “atribuição de

responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito” vinculado ao fato gerador da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória (Recurso Especial nº 1786311/PR).

A corresponsabilidade do gestor manifesta-se como subjetiva, uma vez que é necessária a verificação do liame de causalidade entre o ato infracional, o dano à constituição do crédito tributário e o elemento “culpa” em sentido amplo. Exige-se que “as pessoas indicadas tenham praticado diretamente, ou tolerado, a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência”, na data do surgimento da obrigação tributária, independentemente da condição de sócio, cuja qualidade *per se* não é reveladora desta corresponsabilidade. Por conseguinte, aqueles que “não tenham tido nenhuma ingerência sobre os fatos não podem ser pessoalmente responsabilizados pelos créditos tributários decorrentes” (Recurso Especial Repetitivo nº 1104900/ES e Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 174532/PR).

Como não se trata de presunção relativa ou absoluta, o ônus da prova incumbe ao Poder Público “quanto ao fato constitutivo de seu direito” de atribuição da corresponsabilidade tributária a terceiro. Ao gestor investido no poder de comando cabe evidenciar a “existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”, ou seja, que não restou caracterizada infração de lei tributária passível de revelar esta possibilidade (Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 1101780/RJ). Cabe esclarecer que a caracterização do delito depende da produção de acervo fático-probatório específico desenvolvido no âmbito do devido processo legal, preservados os direitos ao contraditório e à ampla defesa (Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 608426/PR).

O Parecer PGFN nº 1.130, de 20 de julho de 2016, orienta que “o não repasse de tributos retidos configura infração legal apta a ensejar a incidência do art. 135, III do Código Tributário Nacional”.

Lançamento de Ofício

Consta no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 58-74, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

5 - DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A responsabilidade de direito pelo crédito tributário encontra previsão no art. 124 do Código Tributário Nacional – CTN na qual estão incluídas as pessoas que tenham interesse comum na situação que deu origem ao fato gerador do tributo bem como as pessoas expressamente designadas em lei.

Neste sentido, o Art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) trata a responsabilidade tributária os gestores das entidades fiscalizadas:

“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 – (...);

II – os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.” (grifos nossos)

Houve a infração a legislação tributária prevista no artigo 1º, inciso I e artigo 2º, inciso I, da Lei 8.137/90, os quais dispõem:

Art. 1º da Lei nº 8.137/90:

“Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

Art. 2º da Lei nº 8.137/90:

“Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens, ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.”

É fato que ocultar o pagamento sem causa lícita definida através de uma operação de fachada, no caso a prestação de serviço, sabido inexistente, é característico de crime tributário. Nota-se que as autorizações de pagamento às empresas de terraplanagem SP TERRAPLANAGEM, efetuadas pela Juruena, a pedido da fiscalizada, foram assinadas por Rafael José de Oliveira, CPF 777.692.447-49, na condição de Diretor.

No período no qual ocorreram os pagamentos, eram Diretores: Presidente Francisco Carlos Coutinho Pitella (CPF 370.030.977-53), João Mauro Boschiero (CPF 071.602.678-34) e Rafael José de Oliveira – CPF: 777.692.447-49. Neste sentido, são considerados responsáveis tributários os dirigentes nos termos dos arts. 124, II e 135, III da Lei nº 5172/66.

Consta no Acórdão da 2ª Turma DRJ/BSB/DF nº 03-78.010, de 27.11.2017, e-fls. 3678-3709, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

I.10 DA NÃO CARACTERIZAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA À JURUENA PARTICIPAÇÃO E INVESTIMENTOS S.A. EM RAZÃO DA ALEGADA AUSÊNCIA DE "INTERESSE COMUM"

Conforme relatado, a autoridade fiscal responsabilizou a controladora porque constatou vínculo único com a contribuinte quanto aos pagamentos às sociedades SM Terraplanagem e SP Terraplanagem.

Por sua vez, a impugnante JURUENA PARTICIPAÇÃO E INVESTIMENTOS S.A. requerera o cancelamento do respectivo Termo de Responsabilidade Tributária, por inaplicabilidade do art. 124, inciso I, do CTN. Alega que o referido dispositivo legal somente é aplicável quando as partes têm um interesse jurídico comum na situação que constitua o fato gerador do tributo, isto é, quando participem como sujeitos da relação jurídica que dá azo à ocorrência do fato imponível.

Nesse ponto, não assiste razão à impugnante.

Preliminarmente, sobre o art. 124, I, do CTN, fundamento legal da inclusão de JURUENA PARTICIPAÇÃO E INVESTIMENTOS S.A. no pólo passivo dos referidos autos de infração, cabe esclarecer que o interesse comum a que o CTN se refere significa ter o sujeito passivo solidário participado da elaboração do fato gerador do tributo.

Nesse sentido caminha a jurisprudência do STJ nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL.

EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS. ALEGAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA EMPRESAS CONSTITUÍDAS APÓS O FATO GERADOR DO TRIBUTO DE OUTRA EMPRESA, DITA INTEGRANTE DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. AGRAVOS REGIMENTAIS A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A teor do art. 124, I do CTN e de acordo com a doutrina justributarista nacional mais autorizada, não se apura responsabilidade tributária de quem não participou da elaboração do fato gerador do tributo, não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a eventual integração interempresarial abrangendo duas ou mais empresas da mesma atividade econômica ou de atividades econômicas distintas, aliás não demonstradas,

neste caso. Precedente: AgRg no AREsp 429.923/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2T, DJe 16.12.2013. (...) (AgRg no REsp 1535048/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/09/2015, DJe 21/09/2015)

Em seu voto, destacou o relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho: (...)

9. Outrossim, a teor do art. 124, I do CTN, somente são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal. Nas lições do Professor HUGO DE BRITO MACHADO, esse interesse comum decorre de um interesse jurídico, e não meramente fático. Vejamos:

O interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação, cuja presença cria a solidariedade, não é um interesse meramente de fato, e sim um interesse jurídico. Interesse que decorre de uma situação jurídica, como é o caso daquela que se estabelece entre os cônjuges, no exemplo há pouco citado (Curso de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, 2012, p. 150). (...) (sem destaques no original)

Ainda segundo a jurisprudência do STJ:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO CONGLOMERADO FINANCEIRO. SOLIDARIEDADE.

INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 124, I, DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. DESPROVIMENTO.

1. "Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas" (HARADA, Kiyoshi. "Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador").

2. Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.

3. Recurso especial desprovido. (REsp 834.044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008)

Em seu voto, destacou a relatora, Ministra Denise Arruda: (...)

Com relação à alegação de que "são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal" (art. 124, I, do CTN), é oportuna a lição de Kiyoshi Harada sobre o tema:

A responsabilidade tributária solidária de que cuida o inciso I é um dos temas onde grassa a maior confusão. Basta a interdependência entre as empresas caracterizada pela composição do capital ou pela identidade de pessoas que compõem as sociedades para concluir-se pela responsabilidade tributária solidária. Isso é um grande equívoco. Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas. Para que isso ocorra é indispensável a configuração do interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da obrigação principal. Ensina Carlos Jorge Sampaio Costa: '... a solidariedade dos membros de um mesmo grupo econômico está condicionada a que fique devidamente comprovado: a) o interesse imediato e comum de seus membros nos resultados decorrentes do fato gerador; e/ou b) fraude ou conluio entre os componentes do grupo. Há interesse comum imediato em decorrência do resultado do fato gerador quando mais de uma pessoa se beneficiam diretamente com sua ocorrência. Por exemplo, a afixação de cartazes de propaganda de empresa distribuidora de derivados de petróleo em postos de gasolina é, geralmente, um fato gerador de taxa municipal cuja ocorrência interessa não somente à empresa distribuidora, beneficiária direta da propaganda, como também ao posto de gasolina, que é solidário com aquela no pagamento da taxa. [...]

Na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A solidariedade passiva no pagamento de tributos por aqueles que agiram fraudulentamente é pacífica. (...) Aliás, no caso de fraude, pagam até os representantes pelos representados [...].

Quando se aborda a questão da solidariedade entre empresas coligadas ou do mesmo grupo econômico é preciso tomar cuidado para não confundir interesse jurídico comum na situação que constitua o fato gerador de que cuida o inciso I do art. 124 do CTN, com o interesse econômico no resultado que constitui o fato gerador da obrigação tributária. Uma coisa é as empresas coligadas terem interesse econômico comum na exploração da atividade. Outra coisa bem diversa é o fato de as empresas coligadas terem interesse jurídico comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, isto é, que participem entre si da mesma situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária.

Exemplificando, a empresa 'A' participa da situação que constitua fato gerador para a empresa 'B'. (...)

Importante distinguir, pois, interesse comum no resultado da exploração da atividade econômica ensejadora do fato gerador da obrigação tributária, com o interesse jurídico comum na situação que constitua o fato gerador. Aquele é irrelevante para gerar a responsabilidade solidária. Este acarreta a responsabilidade solidária, porque as pessoas envolvidas praticam conjuntamente a atividade tipificada pela norma tributária.

[1] Solidariedade passiva e o interesse comum no fato gerador, Revista de Direito Tributário, Ano II, nº 4. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 304." (Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador. Disponível em [...]. Acesso em 14.10.2008) (sem destaques no original).

No caso, não é a qualidade de controladora, per si, que atrai o interesse comum inserto no art. 124, inciso I, do CTN, mas a demonstração de que JURUENA PARTICIPAÇÃO E INVESTIMENTOS S.A. participou ativamente dos pagamentos por suposta prestação de serviços, os quais geraram as glosas de despesas, em relação ao IRPJ cobrado nos presentes autos.

Observa-se que, às Fls. 2.881 e ss, consta a autorização para transferência de numerário da contribuinte para SM Terraplanagem efetuada pelo diretor da contribuinte, o mesmo diretor de JURUENA PARTICIPAÇÃO E INVESTIMENTOS S.A., controladora da contribuinte, a qual autorizou aquela a realizar os pagamentos à SM Terraplanagem e à SP Terraplanagem, por meio de CONTRATO DE ADMINISTRAÇÃO DE CAIXA E OUTRAS AVENÇAS (Fls. 1.480 a 1.482), por tempo indefinido, em que consta a assinatura da mesma pessoa como diretor da contribuinte e da controladora.

Merece destaque a seguinte passagem da resposta fornecida pela contribuinte a um dos termos de intimação fiscal (Fls. 1.528): (sem destaques no original) (...)

2. Informar se houve apuração/recolhimento de IOF sobre valores repassados a coligadas/controladora que tenham resultado em saldos credores (equivalentes a empréstimos concedidos).

Permita-nos esclarecer que a RONDON Energia S/A é uma Sociedade de Propósito Específico — SPE, subsidiária integral da holding Juruena Participações e Investimentos S/A, e por se tratar de pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico firmaram Contrato de Gestão de Caixa, por meio do qual estabeleceram critérios de gestão de um caixa único por meio do qual a Juruena Participações e Investimentos S.A. transfere recursos para a RONDON Energia S/A e vice-versa A Juruena Participações e Investimentos S.A. procede da mesma forma para as demais sociedades subsidiárias, realizando a gestão de caixa do grupo econômico. Não há, portanto, uma operação de mútuo como foi citado por V.Sa.

Nesse sentido, há inclusive decisões administrativas que corroboram nossa posição de que não existe operação de mútuo entre a holding Juruena Participações e Investimentos S.A. e a RONDON Energia S/A. e demais subsidiárias da Juruena, uma das funções principais da holding é exatamente fazer esta gestão de caixa das empresas subsidiárias. (...)

Em outro trecho de resposta à intimação fiscal, esclarece a contribuinte:

(sem destaques no original) (...)

5.7 A RONDON Energia S/A, Sociedade de Propósito Específico (SPE) de controle integral da holding Juruena Participações e Investimentos S/A, foi constituída para construir e explorar o potencial energético da pequena central hidrelétrica PCH RONDON no Rio Juruena, na Amazônia Mato-grossense.

Assim como é dela, a Juruena Participações e Investimentos S/A é também controladora integral de outras quatro SPEs, constituídas para construir e explorar PCHs no mesmo Rio Juruena, entre os municípios de RONDON e Campos de Júlio, no Estado de Mato Grosso.

Para as obras de implantação simultânea das 5 PCHs, a Juruena Participações e Investimentos S/A (nesse caso englobando a RONDON Energia S/A) contratou por EPC (contrato de empreitada global de materiais, equipamentos e mão de obra) a empresa empreiteira Maireengineering, anteriormente denominada Fiatengineering, de origem italiana, atualmente com razão social Tecnimont, para execução de todos os serviços relacionados com as obras de construção das cinco PCHs, que foram todas executadas simultaneamente. (...)

Dessa forma, não há como negar a participação ativa de JURUENA PARTICIPAÇÃO E INVESTIMENTOS S.A. no interesse jurídico envolvendo a contribuinte e as sociedades SM Terraplanagem e SP Terraplanagem, na medida em que realizava os pagamentos oriundos de contratos ideologicamente falsos por conta e ordem da contribuinte, o que justifica a responsabilidade da controladora nos termos do art. 124, inciso I, do CTN.

Portanto, julgo improcedente a impugnação nesse item.

I.11 Da alegada falta de motivação da responsabilidade solidária atribuída ao Sr. Rafael José de Oliveira

Conforme relatado, a autoridade fiscal imputou a referida responsabilidade ao Sr. Rafael José de Oliveira porque, por meio da função de diretor da contribuinte à época dos fatos, atuou com infração à lei ao participar da liberação de pagamentos a Empresas de fachada.

Já o impugnante alega que, no Termo de Verificação Fiscal, não há demonstração que leve à conclusão de que o Sr. Rafael José de Oliveira teria praticado atos, de forma personalíssima, com dolo, elemento indispensável para a aplicação da responsabilidade solidária prevista no artigo 135 do CTN.

Nesse ponto, não assiste razão ao impugnante.

Sobre a motivação da autoridade fiscal, a qual, segundo o impugnante não existiu, cabe transcrever a seguinte passagem do TVF (Fls. 72): (...)

É fato que ocultar o pagamento sem causa lícita definida através de uma operação de fachada, no caso a prestação de serviço, sabido inexistente, é característico de crime tributário. Nota-se que as autorizações de pagamento às empresas de terraplanagem SP TERRAPLANAGEM efetuadas pela Juruena, a pedido da fiscalizada, foram assinadas por Rafael José de Oliveira, CPF 777.692.447-49, na condição de Diretor.

No período no qual ocorreram os pagamentos, eram Diretores: Presidente Francisco Carlos Coutinho Pitella (CPF 370.030.977-53), João Mauro Boschiero (CPF 071.602.678-34) e Rafael José de Oliveira - CPF: 777.692.447- 49. Neste sentido, são considerados responsáveis tributários os dirigentes nos termos dos arts. 124, II, e 135, III, da Lei nº 5172/66.

Consta ainda dos presentes autos a assinatura do referido diretor nas autorizações para pagamentos à SP Terraplanagem por serviços que não existiram, além do reconhecimento de contratos simulados pelo então diretor da contribuinte, conforme registrado no trecho transcrito a seguir: (...)

3. Detalhar a depreciação contábil e fiscal da conta edificações, obras civis e benfeitorias no que tange as despesas não comprovadas (com base em documentos inidôneos, conforme resposta ao termo de início de fiscalização) contabilizadas nestas contas nos anos de 2010 a 2014. ANEXO IV Esses pagamentos com base em documentos inidôneos, foram considerados, na época da contabilização, como Investimentos, na conta de imobilizado em andamento. A partir de 2011, com a entrada em operação das Usinas, tais valores foram convertidos em imobilizado em Serviço, passando a ser depreciados. Em 2016, mediante a

constatação da inidoneidade dos documentos, e conseqüentemente o recolhimento dos impostos devidos, a depreciação resultante desta parcela do Imobilizado, apurada até então, foi devidamente excluída do saldo do prejuízo fiscal, mediante adição na parte B do LALUR. (...)

Destarte, não resta dúvida quanto aos fundamentos trazidos pela autoridade fiscal para a incidência da responsabilidade solidária do Sr. Rafael José de Oliveira, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN.

Razão pela qual, julgo improcedente a impugnação nesse item.

I.12 Da alegada ausência de comprovação de dolo na atribuição da responsabilidade tributária do Sr. Rafael José de Oliveira

Conforme relatado, alega, ainda, o impugnante que a autoridade fiscal presumiu a referida responsabilidade, pois, em nenhum momento, o Fisco demonstrou no Termo de Verificação Fiscal a totalidade dos tais atos praticados com dolo, de forma personalíssima, pelo Sr. Rafael José de Oliveira, elemento indispensável para a aplicação da responsabilidade solidária prevista no artigo 135 do CTN.

Não lhe assiste razão.

Inicialmente, cabe ressaltar que a responsabilização solidária dos administradores da pessoa jurídica se insere no tema das garantias do crédito tributário e visa, desde logo, carrear as provas necessárias para caracterizar a responsabilidade de terceiros, assegurando-lhes a apresentação de suas razões de impugnação e, por conseguinte, o exercício do direito constitucional da ampla defesa no processo administrativo, dispensando a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional de requerer o redirecionamento da execução fiscal contra sujeito passivo não incluído na Certidão de Dívida Ativa.

No presente caso, procedeu a autoridade fiscal à responsabilização solidária dos Sr. Rafael José de Oliveira, com fundamento no artigo 135, inciso III, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), por ter esse administrador praticado atos com infração à lei.

Vejamos a dicção do referido dispositivo legal, *in verbis*:

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 (negritei):

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. (negritei)

Examinando o alcance da norma supra, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, ressaltou que, em que pese o *caput* desse artigo mencionar "pessoalmente responsáveis", trata este artigo de responsabilidade solidária.

O entendimento manifestado pela douda Procuradoria no citado parecer toma por base a jurisprudência do STJ e externa as seguintes conclusões: "(...)

c) Para efeito de aplicação do art. 135, III, do CTN, responde também a pessoa que, de fato, administra a pessoa jurídica, ainda que não constem seus poderes expressamente do estatuto ou contrato social;

d) A responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador;

e) A tese da responsabilidade substitutiva também deve ser excluída pela inexistência de norma legal de desoneração da pessoa jurídica em razão da prática de ato ilícito por parte do administrador;

f) A tese da responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, dos administradores é incompatível com a adoção da tese da responsabilidade subjetiva, acolhida pelo STJ, visto

que não se pode conceber que o terceiro, sendo sancionado pela prática de ato ilícito, condicione sua responsabilidade à inexistência de bens da pessoa jurídica, suficientes para a satisfação do crédito;

g) A tese da responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, dos administradores também deve ser afastada em razão da jurisprudência do STJ que admite que a execução fiscal seja ajuizada, desde logo, contra sociedade e administrador; não se trata de mera questão de legitimidade, como seria no processo de conhecimento, pois que, no processo de execução, não se admite o processamento da ação sem que se tenha presente, desde o início, a exigibilidade da pretensão em face do executado;

h) Os acórdãos do STJ que fazem referência à “responsabilidade subsidiária” somente podem ser entendidos no sentido impróprio da expressão, que exige, além da existência de poderes de gerência e da prática de ilicitude pelo administrador, a ausência de pagamento pontual da obrigação tributária, e não a insolvabilidade da pessoa jurídica, o que se aproxima, na prática, da responsabilidade solidária decorrente de ato ilícito; (...)” Já no que diz respeito ao elemento subjetivo, concluiu o item 59 do mencionado parecer que se exige apenas o dolo gênero e não o dolo espécie, com base nos seguintes fundamentos, *litteris*:

“59. A respeito da necessidade da presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de “infração de lei” (=ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa).

Logo, se a lei e a jurisprudência não separam as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a perseguição do dolo; basta a culpa.”

Por outro lado, é certo que, para que a Fiscalização possa promover a responsabilização solidária dos administradores da pessoa jurídica, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, necessária se faz a prova cabal de que os mesmos agiram com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, consoante entendimento externado pelo STJ, nos seguintes precedentes:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES, VERIFICAÇÃO DA CONDIÇÃO DO SÓCIO NÃO CONSTANTE DOS AUTOS. SÚMULA Nº 07/STJ. (...)”

6. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. (negritei) Inexistência de responsabilidade do ex-sócio. (...) (STJ, 1ª Turma, REsp 327462/MG, de 04/10/2001, DJ de 18/02/2002, Rel. Min. José Delgado)”

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE ANÔNIMA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III. CTN. DIRETOR. AUSÊNCIA DE PROVA DE INFRAÇÃO À LEI OU ESTATUTO. (...)”

2. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. (negritei) (...) (STJ, 1ª Seção, ERESP 100739/SP, DJ de 28/02/2000, Rel. Min. José Delgado)”

Essa prova é absolutamente indispensável, pois, nas palavras do Min. Ari Pargendler (REsp 100739/SP, de 19/11/1998, DJ de 01/02/1999), “(...) Quem está obrigado a recolher os tributos devidos é a própria pessoa jurídica; e, não obstante ela atue por intermédio de seu órgão, o sócio-gerente (ou diretor), a obrigação tributária é daquela, e não deste. (...)”. No caso, a natureza ilícita dos atos praticados pelo interessado restou comprovada nos autos, pois, sua assinatura figurava nos aludidos contratos de prestação de serviços não comprovados, fato que evidencia pleno conhecimento que os supostos prestadores de

serviço eram empresas que não possuíam capacidade técnica, operacional ou expertise para a prestação dos serviços contratados, conforme demonstrou a Autoridade Fiscal nas diligências nestes efetuadas.

Afinal, é inadmissível cogitar que os fatos narrados no presente caso, que retrata pagamentos de inúmeras despesas a diversas pessoas jurídicas, envolvendo valores significativos, pudessem passar à margem do conhecimento de seus dirigentes.

Em suma, o mencionado administrador tinha plena consciência de que os dos aludidos contratos foram utilizados para dissimular pagamentos sem causa, conforme o voto constante do item I.5.

Portanto, agiu o Sr. Rafael José de Oliveira com infração à lei, na medida em que autorizou a apropriação, pela contribuinte RONDON ENERGIA S.A., de despesas comprovadamente inexistentes para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, além da autorização para a contribuinte efetuar pagamentos comprovadamente sem causa.

Em face do exposto, julgo improcedente a impugnação nesse item.

I.13 Da alegada não ocorrência de atos praticados pelo Sr. Rafael José de Oliveira com infração à lei.

Conforme relatado, alega o impugnante que o Fisco equivocou-se ao atribuir a referida responsabilidade apenas citando o art. 135 do CTN e que o Sr. Rafael José de Oliveira não teve a oportunidade de prestar quaisquer esclarecimentos a respeito dos autos porque não foi questionado durante o procedimento fiscal.

Não assiste razão ao impugnante.

Em primeiro lugar, em relação à atribuição de responsabilidade solidária do Sr. Rafael José de Oliveira, peço licença aos meus pares para reportar-me neste aos fundamentos utilizados por este Relator quando do exame das razões de defesa oferecidas pelos impugnantes no item I.12 deste voto, os quais adoto integralmente, no que couber, como se aqui estivessem transcritos, para rejeitar tudo o quanto por estes suscitados.

Em segundo lugar, quanto à alegada falta de oportunidade, durante o procedimento fiscal, de o Sr. Rafael José de Oliveira para esclarecer sobre os fatos, todos os documentos e cópias de contratos, solicitados durante o procedimento fiscal e entregues pela contribuinte, encontraram-se à disposição do impugnante, inclusive os contratos ideologicamente falsos em que consta a assinatura do Sr. Rafael José de Oliveira. Além disso, todas as intimações do Fisco à contribuinte foram respondidas pelo diretor desta, o Sr. Rafael José de Oliveira.

Portanto, torna-se descabido o argumento de defesa de que o Sr. Rafael José de Oliveira não teve oportunidade de esclarecer sobre as questões tratadas nos presentes autos.

Em face do exposto, rejeito as alegações do impugnante neste item.

II. DA IMPUGNAÇÃO APRESENTADA PELO SR. JOÃO MAURO BOSCHIERO

II.1 Da ausência de responsabilidade solidária do impugnante

Conforme relatado, o impugnante alega que, durante o procedimento fiscal, não foi intimado a prestar esclarecimentos; afirma que o Fisco não indicou qualquer dispositivo legal no respectivo Termo de responsabilidade tributária; informa que o Fisco não provou ter o impugnante interesse econômico na redução do lucro líquido de RONDON; argumenta que o Fisco não demonstrou infração à lei por este praticada; e que a responsabilidade a que se refere o art. 135, inciso III, do CTN é pessoal.

Nesse ponto, não lhe assiste razão.

Inicialmente, durante o procedimento fiscal, não há que se falar em contraditório, uma vez que o litígio só ocorre a partir da fase de impugnação, a teor do disposto no art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. Cabe destacar, ainda, que todos os documentos e cópias de contratos, solicitados à contribuinte, durante o procedimento fiscal, e por esta entregues, encontraram-se à disposição do impugnante, inclusive os contratos ideologicamente falsos da época em que era diretor da RONDON.

Portanto, torna-se descabido o argumento de defesa de que o Sr. João Mauro Boschiero não teve oportunidade de esclarecer sobre as questões tratadas nos presentes autos.

Por sua vez, sobre a ausência qualquer dispositivo legal no respectivo Termo de responsabilidade tributária, consta a seguinte afirmação da autoridade fiscal no TVF, parte integrante do auto de infração: (...)

No período no qual ocorreram os pagamentos, eram Diretores: Presidente Francisco Carlos Coutinho Pitella (CPF 370.030.977-53), João Mauro Boschiero (CPF 071.602.678-34) e Rafael José de Oliveira - CPF: 777.692.447- 49. Neste sentido, são considerados responsáveis tributários os dirigentes nos termos dos arts. 124, II, e 135, III, da Lei nº 5172/66.

Portanto, não resta dúvida sobre o dispositivo legal indicado pela autoridade fiscal para incluir o impugnante no rol de sujeitos passivos da presente obrigação tributária.

Quanto à solidariedade a que se refere a responsabilidade do art. 135 do CTN, examinando o alcance da referida norma, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, ressaltou que, em que pese o *caput* desse artigo mencionar "pessoalmente responsáveis", trata este artigo de responsabilidade solidária.

O entendimento manifestado pela douta Procuradoria no citado parecer toma por base a jurisprudência do STJ e externa as seguintes conclusões:

“(...) c) Para efeito de aplicação do art. 135, III, do CTN, responde também a pessoa que, de fato, administra a pessoa jurídica, ainda que não constem seus poderes expressamente do estatuto ou contrato social;

d) A responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador;

e) A tese da responsabilidade substitutiva também deve ser excluída pela inexistência de norma legal de desoneração da pessoa jurídica em razão da prática de ato ilícito por parte do administrador;

f) A tese da responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, dos administradores é incompatível com a adoção da tese da responsabilidade subjetiva, acolhida pelo STJ, visto que não se pode conceber que o terceiro, sendo sancionado pela prática de ato ilícito, condicione sua responsabilidade à inexistência de bens da pessoa jurídica, suficientes para a satisfação do crédito;

g) A tese da responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, dos administradores também deve ser afastada em razão da jurisprudência do STJ que admite que a execução fiscal seja ajuizada, desde logo, contra sociedade e administrador; não se trata de mera questão de legitimidade, como seria no processo de conhecimento, pois que, no processo de execução, não se admite o processamento da ação sem que se tenha presente, desde o início, a exigibilidade da pretensão em face do executado;

h) Os acórdãos do STJ que fazem referência à “responsabilidade subsidiária” somente podem ser entendidos no sentido impróprio da expressão, que exige, além da existência de poderes de gerência e da prática de ilicitude pelo administrador, a ausência de pagamento pontual da obrigação tributária, e não a insolvabilidade da pessoa jurídica, o que se aproxima, na prática, da responsabilidade solidária decorrente de ato ilícito; (...).”

Dessa forma, trata-se de responsabilidade solidária, e não pessoal como quer fazer crer o impugnante.

Quanto à demonstração de interesse econômico na redução do lucro líquido, cabe esclarecer que o interesse econômico não foi a razão para sua responsabilização, mas a verificação, pela autoridade fiscal, de infração à lei, conforme o anteriormente mencionado neste item.

Quanto à demonstração de prática de infração à lei, é certo que, para que a Fiscalização possa promover a responsabilização solidária dos administradores da pessoa jurídica, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, necessária se faz a prova cabal de que os mesmos

agiram com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, consoante entendimento externado pelo STJ, nos seguintes precedentes:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES, VERIFICAÇÃO DA CONDIÇÃO DO SÓCIO NÃO CONSTANTE DOS AUTOS. SÚMULA Nº 07/STJ. (...)”

6. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. (negritei) Inexistência de responsabilidade do ex-sócio. (...) (STJ, 1ª Turma, REsp 327462/MG, de 04/10/2001, DJ de 18/02/2002, Rel. Min. José Delgado)”

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE ANÔNIMA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III. CTN. DIRETOR. AUSÊNCIA DE PROVA DE INFRAÇÃO À LEI OU ESTATUTO. (...)”

2. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. (negritei) (...) (STJ, 1ª Seção, ERESP 100739/SP, DJ de 28/02/2000, Rel. Min. José Delgado)”

Essa prova é absolutamente indispensável, pois, nas palavras do Min. Ari Pargendler (REsp 100739/SP, de 19/11/1998, DJ de 01/02/1999), “(...) Quem está obrigado a recolher os tributos devidos é a própria pessoa jurídica; e, não obstante ela atue por intermédio de seu órgão, o sócio-gerente (ou diretor), a obrigação tributária é daquela, e não deste. (...)”. No presente caso, como um dos diretores de RONDON, o impugnante representou-a no contrato de administração de caixa e outras avenças (Fls. 1.480 e ss), por meio do qual a controladora Juruena, em nome da RONDON realizava os pagamentos às mencionadas Empresas de Terraplanagem, comprovadamente sem causa, gerando despesas inexistentes para RONDON.

Por conseguinte, é inadmissível cogitar que os fatos narrados no presente caso, que retrata pagamentos sem causa a pessoas jurídicas sem capacidade técnica, operacional ou expertise para a prestação dos serviços contratados, conforme demonstrou a Autoridade Fiscal nas diligências nestes efetuadas, pudessem passar à margem do conhecimento de seus dirigentes.

Em suma, o mencionado administrador tinha plena consciência de que os dos aludidos contratos foram utilizados para dissimular pagamentos sem causa, conforme o voto constante do item I.5.

Portanto, julgo improcedente a impugnação nesse item.

2.2. Das razões de mérito

Conforme relatado, o impugnante alega que: a) houve da denúncia espontânea dos débitos de IRRF; b) o Fisco desconsiderou os recolhimentos de IRRF efetuados pela contribuinte; c) a incidência de cobrança simultânea de IRRF e IRPJ constitui *bis in idem*;

d) o Fisco não demonstrou o dolo do impugnante para responsabilizá-lo pela qualificação da multa de ofício; e

e) é ilegal a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Em relação às alíneas “a”, “b”, “c” e “e”, adoto as mesmas razões de decidir, em relação à impugnação de RONDON, respectivamente, nos itens 1.2, 1.3, 1.1 e 1.8, para julgar improcedente a presente impugnação nesses pontos.

Quanto à alínea “d” acima, adoto as mesmas razões de decidir no item 2.1, referente à demonstração da prática de infração à lei pelo impugnante, para julgar improcedente a presente impugnação nesse ponto.

Alega, ainda, que não pode ser responsabilizado pela multa de ofício proporcional qualificada, pela sua natureza de pena, personalíssima, o que proíbe a respectiva responsabilização a terceiros, diferentemente do que ocorre com os tributos.

Nesse ponto, razão não lhe assiste.

O CTN dispõe literalmente em seu art. 135 que a responsabilidade tributária abrange o crédito tributário, o que inclui a multa de ofício. Senão, vejamos:

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

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

Além disso, a multa de ofício a que se refere o auto de infração possui natureza de sanção administrativa, cobrada em razão de infração tributária, e não natureza de pena, como quis fazer crer o impugnante, sanção aplicada ao autor de um crime.

Portanto, julgo improcedente a impugnação nesse ponto.

III. DA IMPUGNAÇÃO APRESENTADA PELO SR. FRANCISCO CARLOS COUTINHO PITELLA

III.1 Das mesmas razões expostas pelo Sr. João Mauro Boschiero em sua impugnação

Conforme relatado, deduziu o impugnante alegações idênticas às apresentadas pelo impugnante JOÃO MAURO BOSCHIERO em sua peça de impugnação.

Assim, para evitar repetições desnecessárias, reporto-me neste ponto aos fundamentos utilizados por este Relator quando do exame das razões de defesa oferecidas pelo suplicante JOÃO MAURO BOSCHIERO, os quais adoto integralmente, como se aqui estivessem transcritos, para rejeitar tudo o quanto suscitado pelo Sr. FRANCISCO CARLOS COUTINHO PITELLA.

Assim sendo, o Acórdão da 2ª Turma DRJ/BSB/DF nº 03-78.010, de 27.11.2017, e-fls. 3678-3709, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

A corresponsabilidade dos pelo pagamento de tributo devido pela Rondon Energia S/A é subjetiva, estando condicionada à apresentação de prova produzida de ofício. No presente caso comprova-se a contabilização de despesas com base em documentos inidôneos que ensejaram os lançamentos de ofício de IRPJ e de CSLL pela glosa de despesas operacionais não comprovadas que reduziram indevidamente a base tributável, bem como dos pagamentos sem causa ou beneficiários não identificados pela prestação de serviços inexistente que justifica o lançamento de ofício de IRRF. Restaram evidenciadas as condutas dolosas tributárias praticadas pela Rondon Energia S/A (art. 71, art. 72 e art. 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964).

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e as pessoas expressamente designadas por lei, seja ordinária, seja complementar. São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. São corresponsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Os “atos de evasão e simulação que acarretam sanção” “são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram em tese crimes, inclusive nos casos típicos de ilícitos tributários, que “são as condutas de sonegação, fraude (*strictu sensu*) e conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964” (Parecer Normativo Cosit nº 4, de 10 de dezembro de 2018).

A controladora Juruena Participações e Investimentos S/A era sócia totalitária da Rondon Energia S/A à época da ocorrência dos fatos geradores referentes aos ilícitos tributários

apurados de ofício. Como acionista controlador é corresponsável solidário por atos praticados pela controlada Rondon Energia S/A em face da qual é titular de direitos de sócio que lhe asseguram, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores (art. 116, art. 117 e art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976). Conforme comprovado ela “detém 100% da fiscalizada e a administração da coligada estava a cargo da controladora”, e-fl. 05. Por essa razão, comprovado está o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, o que atrai a sujeição passiva solidária, conforme a designação expressa de terceiro por lei.

Os diretores Rafael José de Oliveira, Francisco Carlos Coutinho Pitella e João Mauro Boschiero estavam investidos poderes de gestão da Rondon Energia S/A à época da ocorrência dos fatos geradores referentes aos ilícitos tributários apurados de ofício. Ademais, Rafael José de Oliveira autorizou a apropriação das despesas não comprovadas que reduziram indevidamente a base tributável pela Rondon Energia S/A. Assim, comprovado está que os representantes da pessoa jurídica são responsáveis solidários pelo crédito correspondente a obrigação tributária resultante de ato praticado com infração de lei, conforme a designação expressa de terceiro por lei.

Restou comprovado que a sócia controladora e os diretores da Rondon Energia S/A praticaram atos amparados em contabilização de despesas com base em documentos inidôneos. Há, portanto, elementos de fato necessários à aplicabilidade dos incisos I e II do art. 124 e do inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional e demonstração da atuação da sócia controladora e dos diretores no período em que, reiteradamente, a sonegação foi praticada. Tem-se que é desnecessária a demonstração de suas condutas específicas em atos que ensejaram a sonegação constatada.

Assim, estão corretas as imputações das corresponsabilidades solidárias a Juruena Participações e Investimentos S/A, Rafael José de Oliveira, Francisco Carlos Coutinho Pitella e João Mauro Boschiero. A corresponsabilidade solidária abrange o crédito tributário na sua integralidade incluindo o tributo devido, os juros de mora e a multa de ofício proporcional qualificada. Logo, as sujeições passivas solidárias devem ser mantidas.

Responsabilidade por Infrações

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). O Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”. “As decisões proferidas pelo CARF não podem ser enquadradas como práticas reiteradamente observadas e aceitas pelas autoridades administrativas, previstas no art. 100, III, do CTN” (Agravado em Recurso Especial nº 2554882/SP).

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF e Súmula CARF nº 2).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Lançamentos Reflexos

O nexos causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam relativos ao mesmo sujeito passivo (art. 9º do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972). Os lançamentos de CSLL e de IRRF sendo decorrentes da mesma infração tributária, a relação de causalidade que os informa leva a que os resultados dos julgamentos destes feitos acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

Dispositivo

Em assim sucedendo voto em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento em parte ao recurso voluntário para considerar o início do procedimento fiscal ocorrido em 17/06/2016 e para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva