



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720732/2020-25
RESOLUÇÃO	1102-000.362 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ECOOSASCO AMBIENTAL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência à unidade de origem, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Roney Sandro Freire Correa, Gustavo Schneider Fossati, Andrea Viana Arrais Egypto (substituto[a]integral), Fernando Beltcher da Silva (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Gabriel Campelo de Carvalho, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Andrea Viana Arrais Egypto.

RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de Auto de Infração lavrado para a exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição

do Programa de Integração Social (PIS/PASEP), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), no ano-calendário de 2015 totalizando o montante de R\$ 26.808.755,16.

Tais valores envolvem a cobrança do tributo principal, multa de ofício no percentual 150% e juros de mora, além da multa isolada proveniente da falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

De acordo com o relatório fiscal, a contribuinte incorreu em crime contra a ordem tributária, resultando na prática de sonegação fiscal ao deduzir como custo ou despesa, na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), valores pagos a um destinatário irreal, inapto, inexistente de fato, baseada em uma operação igualmente irreal, inexistente, sem comprovação, circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa, sujeito à incidência do IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte, à alíquota de 35%.

As autuações fiscais originam-se de infrações tipificadas a partir da configuração de simulação de vendas de produtos e/ou mercadorias faturadas pelas prestadoras de serviço: AP Energy e Montagem Ltda, CNPJ nº 00.474.381/0001-40 (doravante AP ENERGY), Porte Projetos Terraplanagem e Construções – Eireli, CNPJ nº 00.171.236/0001-90 (doravante PORTE PROJETOS) e Mistral Intermediação de Negócios S.S. Ltda., CNPJ nº 08.087.110/0001-44 (doravante MISTRAL). Sob essa perspectiva, enfatizou-se que a Recorrente foi constituída em sociedade anônima fechada, controlada pela Construtora Marquise S/A, CNPJ nº 07.950.702/0001-85 (doravante "MARQUISE"), que atua como concessionária do serviço de limpeza pública do município de Osasco (SP) e atua sob a gestão dos Srs. José Carlos Valente Pontes e Hugo Nery dos Santos.

Adicionalmente, nos termos dos arts. 124, inciso I, e 135, inciso III, ambos do Código Tributário Nacional (CTN), foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, na qualidade de responsáveis solidários, os diretores da contribuinte: José Carlos Valente Pontes, CPF nº 022.926.533-20 e Hugo Nery dos Santos, CPF 123.224.745-68.

Ademais, para melhor compreensão da controvérsia, passa-se a sintetizar os principais pontos da acusação fiscal e das conclusões alcançadas pela autoridade autuante, nos seguintes termos:

Da Acusação Fiscal

A fiscalização concluiu que a empresa fiscalizada utilizou fornecedores considerados inidôneos para registrar despesas fictícias e reduzir a base tributável do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. As operações foram associadas a práticas já investigadas em outros procedimentos (inclusive na Operação Lava Jato), com indícios de repasse de valores para fins não comprovados.

I) Das Empresas Fornecedoras – Análise Individual

1. AP Energy Engenharia e Montagem Ltda.

Foi apontada como contratada para locação de veículos e equipamentos. Entretanto, não foram apresentados contratos ou documentos capazes de demonstrar a efetiva prestação dos serviços. Apesar dos pagamentos expressivos, não houve comprovação material, o que levou a fiscalização a considerar os lançamentos como inidôneos.

2. Porte Projetos Terraplanagem e Construções – EIRELI

Identificou-se a emissão de notas fiscais pela empresa, mas não houve suporte documental que comprovasse a execução dos serviços. A falta de provas reforçou a tese de que se tratava de empresa de fachada, utilizada apenas para justificar saídas de recursos.

3. Mistral Intermediação de Negócios S.S. Ltda.

Da mesma forma, concluiu-se que não houve comprovação da efetiva prestação de serviços. As notas fiscais e os registros contábeis foram considerados inidôneos, pois não havia documentos de suporte que validassem a operação.

II) Da Glosa dos Custos e Despesas Operacionais e Créditos de PIS/Cofins

A fiscalização entendeu que os custos e despesas registrados a partir das notas fiscais dessas três empresas não eram dedutíveis, pela ausência de comprovação da efetividade das operações. Assim, foram glosados os valores para fins de IRPJ e CSLL, bem como os créditos de PIS e Cofins decorrentes dessas transações. Reforçou-se que a dedutibilidade depende não apenas da escrituração, mas da demonstração da necessidade e efetividade do gasto.

III) IRRF sobre Pagamentos sem Causa ou de Operação não Comprovada

A fiscalização considerou que os pagamentos efetuados às empresas não possuíam causa legítima, tratando-se de recursos destinados a terceiros não identificados. Assim, aplicou-se a tributação exclusiva na fonte (alíquota de 35%), conforme art. 61, § 3º, da Lei nº 8.981/1995, por caracterizar pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado.

IV) Da Multa Qualificada

Foi aplicada multa de ofício qualificada (150%), sob o argumento de que houve dolo e fraude, consubstanciados na utilização reiterada de empresas que não prestaram serviços efetivos, com intuito de reduzir indevidamente a carga tributária e gerar recursos ilícitos. A fiscalização entendeu que a conduta se enquadra nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, que autorizam a penalidade majorada.

V) Da Sujeição Passiva Solidária

Foram responsabilizados solidariamente Hugo Nery dos Santos e José Carlos Valente Pontes, com fundamento nos arts. 124, I, e 135, III, do CTN. A autoridade fiscal apontou que ambos atuaram com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, contribuindo para as irregularidades identificadas.

Feitos tais esclarecimentos acerca da presente autuação, cumpre destacar que a contribuinte e os responsáveis solidários, apresentaram impugnações às fls. 447/513; 530/548 e 555/574.

Ao analisar a defesa apresentada pelos Recorrentes, os membros da 18ª Turma de Julgamento da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, proferiram o acórdão n. 108-019.376 (fls. 654/728), no qual por maioria de votos, decidiram em julgar improcedente as impugnações, mantendo o crédito tributário exigido. O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015

PROVA INDICIÁRIA. NORMA PROCESSUAL ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIA.

O material probante que serviu de base para as conclusões firmadas no encerramento do procedimento de fiscalização são norteadoras para a resolução da controvérsia na esfera administrativa em consonância com a norma processual tributária de regência. A prova indiciária construída a partir de um encadeamento lógico e coerente de um conjunto de evidências e de seus sinais convergentes derivados de um juízo cognitivo, constitui-se em meio de prova de natureza indireta para tipificação de prática infracional estipulada na norma de incidência determinante de uma consequência jurídica de natureza tributária e a correspondente sanção aplicável.

DA PRELIMINAR. NULIDADE. AUTUAÇÃO FISCAL E ATRIBUIÇÃO DE SUJEIÇÃO PASSIVA DOS DIRETORES RESPONSÁVEIS PELA GESTÃO DA PESSOA JURÍDICA. INOCORRÊNCIA DE PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA E DE VÍCIOS INSANÁVEIS NA FASE INVESTIGATÓRIA DO PROCEDIMENTO. INEXISTÊNCIA. MOTIVAÇÃO FUNDADA EM DESCRITIVO DE PRESSUPOSTOS DE FATO E DE DIREITO. AUSÊNCIA DE DEFEITOS FORMAIS IMPLICADORES DA PERDA DA VALIDADE DOS ATOS. OBSERVÂNCIA DAS REGRAS PROCESSUAIS ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIAS.

O lançamento de ofício oriundo de execução de procedimento de fiscalização instituído para fins de averiguação da consistência das obrigações principais e acessórias (deveres instrumentais) consiste em trabalho de auditoria fiscal passível de contraste de fontes de informações obtidas de a pessoa jurídica fiscalizada e evidências provenientes de resultado de diligências fiscais instauradas em face terceiros diretamente correlatos às motivações da abertura da ação fiscal.

Incabível a pretensão que visa a obtenção de declaração de nulidade de autuação formulada em decorrência de procedimento de fiscalização, mormente se revestida de suas formalidades essenciais e adoção de critérios com respaldo nas normas de regência, facultando ao sujeito passivo a plenitude do exercício do contraditório e da ampla defesa através de oposição da competente peça impugnatória.

A motivação jurídica para tipificação das infrações tributárias expressas na autuação fiscal e para atribuição da responsabilidade solidária aos diretores da

companhia resolve-se com a indicação dos pressupostos de fato e de direito enunciados no texto expresso nas autuações fiscais e suas complementações dispostas no Termo de Verificação Fiscal.

Além disto, a admissibilidade de nulidade da autuação fiscal promove-se em relação aos atos e termos lavrados por agente incompetente, consoante taxativamente enumerados no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

A observância plena dos requisitos necessários à lavratura do lançamento norteado pela execução do procedimento de fiscalização, nos termos do art. 10 da referida norma processual tributária e de todos os princípios norteadores do processo administrativo tributário, evidencia a pertinência formal da autuação fiscal.

DA PRELIMINAR. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL DA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. REGRA ESPECÍFICA NA HIPÓTESE DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

De acordo com o regramento normativo vigente na forma do artigo 150, § 4º, do CTN, a homologação do lançamento ocorrerá no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, desde que observada a existência de pagamento antecipado do tributo correspondente, bem como inoccorrência de dolo, fraude ou simulação praticado pelo sujeito passivo.

Por seu turno, inexistindo pagamento de idêntica natureza do tributo autuado, aplica-se a regra do art. 173, inciso I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

LUCRO REAL. CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. REGRAS DE DEDUTIBILIDADE. PERDA DOS EFEITOS. OPERAÇÃO DESCARTE. CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. PROVA DA EFETIVIDADE DOS SERVIÇOS PRESTADOS. INSUFICIÊNCIA DE MATERIAL PROBANTE.

A caracterização da indedutibilidade de valores de custos ou despesas computados na determinação do Lucro Real deve preencher os requisitos de usualidade, normalidade e necessidade, bem assim não promovidos por mera liberalidade da administração da companhia.

As despesas ou custos reconhecidos na escrituração contábil, bem assim integrantes da apuração do resultado do exercício da empresa, porém, adstritas à notas fiscais comprovadamente inidôneas, que se configurem indedutíveis ou não comprovadas ante a inobservância das premissas definidas pela ordem jurídica específica, torna impositivo a adição de seus valores na apuração do Lucro Real.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2015

LUCRO REAL. CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE. COMPROVAÇÃO INSUFICIENTE.

A caracterização da indedutibilidade de valores computados na base de cálculo da CSLL deriva da própria observância do conceito de resultado do exercício convergente com a apuração definida pela legislação societária.

Certificado que o sujeito passivo realizou procedimento dissociado com a matriz normativa de regência, plenamente cabível a retirada dos efeitos de dos computados indevidamente na determinação da base imponible da CSLL atinente ao exercício financeiro de competência.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2015

PAGAMENTO À BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA. OPERAÇÃO DESCARTE. CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. PROVA DA EFETIVIDADE DOS SERVIÇOS PRESTADOS. INSUFICIÊNCIA DE MATERIAL PROBANTE. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A FONTE PAGADORA. Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, o pagamento efetuado por pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou quando não for comprovada a operação que lhe deu causa, sem prejuízo da glosa das despesas que resultaram em redução indevida do lucro líquido do período.

Comprovada a existência de pagamento efetuado pelo contribuinte e a configuração de documentos fiscais inidôneos a ele associado, não há nenhuma incompatibilidade em relação à adoção simultânea da glosa de custo ou despesa operacional e do lançamento reflexo do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) motivado pelo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

Por força de disposição legal específica, a tributação exclusivamente do imposto de renda sobre a fonte pagadora submete-se ao procedimento de reajustamento da base de cálculo, arcando a fonte pagadora com o ônus da incidência tributária.

Nestes termos, não demonstrada a efetividade das operações de prestação de serviço (nexos causais primários), que pretensamente justificaram a realização dos desembolsos financeiros levados a efeito pela companhia fiscalizada, torna imperativo a manutenção eficácia da tributação levada a efeito com base no art. 674 do RIR/99. **PRAZO DECADENCIAL. IR FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.**

Rege-se pelo disposto no art. 173, I do CTN o prazo decadencial para lançamento de imposto de renda retido na fonte em decorrência de pagamentos efetuados pelo contribuinte sem causa determinada ou a beneficiário não identificado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2015

GLOSA DE CRÉDITOS. DESPESAS OU CUSTOS OPERACIONAIS. INSUMOS. OPERAÇÃO DESCARTE. CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. PROVA DA EFETIVIDADE DOS SERVIÇOS PRESTADOS. INSUFICIÊNCIA DE MATERIAL PROBANTE. Devem ser glosados os créditos escriturados alusivos a documentos fiscais reputados como inidôneos, em relação aos quais o sujeito passivo não tenha comprovado a efetiva ocorrência da prestação de serviços pelas pessoas jurídicas reportadas nas notas fiscais ou contratos de prestação de serviços.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2015

GLOSA DE CRÉDITOS. DESPESAS OU CUSTOS OPERACIONAIS. INSUMOS. OPERAÇÃO DESCARTE. CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. PROVA DA EFETIVIDADE DOS SERVIÇOS PRESTADOS. INSUFICIÊNCIA DE MATERIAL PROBANTE. Devem ser glosados os créditos escriturados alusivos a documentos fiscais reputados como inidôneos, em relação aos quais o sujeito passivo não tenha comprovado a efetiva ocorrência da prestação de serviços pelas pessoas jurídicas reportadas nas notas fiscais ou contratos de prestação de serviços.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015

ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DA REGRA DISCIPLINADA PELO ART. 173, INCISO I DO CTN.

Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixou de ser recolhido, mesmo após o encerramento do exercício, e ainda que seja apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a CSLL no ano-calendário correspondente.

A hipótese normativa de imputação da multa isolada não se confunde com a motivação determinante de aplicação da multa de ofício, pois aquela é cabível defronte a constatação da falta de pagamento da importância devida da estimativa mensal de IRPJ e da CSLL aferida com base nos ditames do regime de apuração do lucro real anual.

Tratam-se de infrações distintas e autônomas, razão pela qual ambas as sanções são passíveis atribuição concomitante em face do sujeito passivo.

Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. (Súmula CARF nº 104).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMISSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA DE DIRETORES COM PODERES DE ADMINISTRAÇÃO NA COMPANHIA. ATOS COOPERADOS PRATICADOS DE FORMA DISSIMULADA E COM INFRAÇÃO À LEI, DE CONTRATO SOCIAL OU DE ESTATUTO. EFEITOS DECORRENTES DA OCORRÊNCIA DE PRÁTICA DOLOSA MEDIANTE FRAUDE.

Admite-se a atribuição de sujeição passiva dos administradores, de fato e de direito, respondendo solidariamente pelos créditos tributários autuados em face do sujeito passivo da obrigação tributária principal nas circunstâncias em que revelado o exercício de atos eivados de simulação e infração à lei, de contrato social ou de estatutos, caracterizadoras de práticas dolosa mediante fraude em ofensa à ordem tributária.

Outrossim, comprovado o vínculo das infrações tipificadas na autuação fiscal gerada a partir da caracterização de transações ilícitas exercidas sob a gestão temerária dos diretores da companhia, revela a admissibilidade da respectiva de inserção no pólo passivo da obrigação tributária e manutenção da eficácia da atribuição da sujeição passiva levada a efeito pela autoridade tributária.

Demonstrado que os administradores da entidade atuaram de forma coordenada no exercício de atos de gestão cooperada na sociedade autuada, sejam formais ou de fato, configuradores da prática, comissiva ou omissiva, de sonegação e de fraude à ordem tributária, tipificados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, outorga a atribuição da responsabilidade solidária, nos termos do art. 124, inciso I combinado com o art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN).

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO FISCAL E PRÁTICA DE CONDUTA FRAUDULENTA DE FORMA COOPERADA ENTRE OS AGENTES INTERESSADOS. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE SANÇÃO DE MAIOR GRAVAME. DELITO EM OFENSA À ORDEM TRIBUTÁRIA. DOLO. VEDAÇÃO DE APRECIAÇÃO DE DIVERGÊNCIA DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. SÚMULA CARF Nº 2.

A prática de condutas delitivas de natureza dolosa em ofensa à ordem tributária, executada sob a gestão dos administradores da companhia, todas elas tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a cognição por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias essenciais e materiais, norteia a legitimidade de aplicação da multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) ante a configuração de sonegação e de fraude à ordem tributária, tipificados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

A ocorrência de atos omissivos ou comissivos traduz-se diante da dissimulação da substância de evidências reportadas na contabilidade da entidade e no conteúdo de seus deveres instrumentais, gerando o ocultamento do fato gerador da obrigação tributária e a distorção da apuração das bases impositivas e dos créditos tributários devidos nos respectivos períodos-base.

A alegação dirigida em relação à pretensa inobservância de princípios constitucionais adstritos à multa aplicada no lançamento tributário não escapa de uma necessária avaliação de divergência de natureza estritamente constitucional acerca de norma tributária tipificadora de conduta infracional e da sanção fiscal correspondente, hipótese que não comporta juízo cognitivo no âmbito do órgão de julgamento na esfera administrativa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com a decisão, a contribuinte e os responsáveis solidários interpuseram seus respectivos Recursos Voluntários (fls. 752/814; 853/ 885 e fls. 892/924), no qual aduzem, em síntese:

Recurso Voluntário da contribuinte - ECOOSASCO AMBIENTAL S/A:

- (a) Preliminarmente, a Recorrente sustenta a nulidade do auto de infração em razão da ausência de fundamentação adequada (falta de subsunção do fato à norma que foi supostamente infringida) e consequente cerceamento do direito de defesa. Alega que o Termo de Verificação Fiscal seria contraditório e insuficiente, pois não apresentaria a demonstração clara e precisa dos fatos apurados pela fiscalização. Dessa forma, entende que o lançamento teria violado os arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72, que exigem a exposição objetiva e circunstanciada dos fundamentos de fato e de direito da autuação. Acrescenta que os agentes fiscais afirmaram trazer elementos de prova de outras situações, mas não juntaram tais elementos ao processo, limitando-se a colar trechos no TVF.
- (b) Ainda em sede preliminar, afirma que o acórdão recorrido e o termo fiscal não comprovaram a suposta prática de fatos geradores fraudados ou de tributos sonegados. Destaca que tanto o TVF quanto a decisão da DRJ08 atuaram como um verdadeiro “inquérito policial”, baseado em indícios de práticas atribuídas à Recorrente apenas pelo fato de manter relações comerciais com empresas investigadas. Ressalta que a Recorrente não figura em investigações ou condenações nas operações “Lava Jato” e “Descarte”, tampouco seus sócios ou diretores respondem a ações penais relacionadas a notas fiscais inidôneas. Alega que exigir esclarecimentos sobre eventuais crimes de terceiros extrapola a competência da fiscalização. Nesse contexto, afirma que a DRJ08, ao mencionar a existência de “esquema criminoso” para manter a exigência do IRRF, analisou o caso sob enfoque criminal, que não compete à autoridade fiscal ou julgadora, mas sim ao Ministério Público. Assim, sustenta que os autos de infração lavrados com base no TVF são nulos, pois este foi transformado em espécie de inquérito policial, sem fundamentação adequada para desconsiderar as operações da Recorrente e em prejuízo ao seu direito de defesa.
- (c) A Recorrente defende ainda a nulidade por vício material decorrente de erro de cálculo. Alega que a fiscalização glosou custos e despesas vinculadas às receitas do exercício sem observar o diferimento previsto em lei. Tal equívoco teria resultado em apuração incorreta do IRPJ e da CSLL, impactando também os lucros mensais apurados com base no balanço de suspensão, que serviram de fundamento para o lançamento da multa isolada. Sustenta que, ao desconsiderar o regime de tributação pelo efetivo recebimento das receitas, a fiscalização lançou tributos com base de cálculo diversa da prevista em lei, em afronta ao art. 142 do CTN.
- (d) Sobre a decadência - Lançamento por Homologação, alega que, por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo deve ser contado conforme o art. 150, §4º do CTN, quando há recolhimento antecipado, sem

dolo, fraude ou simulação. Aponta que foram entregues contratos, notas fiscais com tributos retidos, inclusive IRRF, reconhecidos em parte pela própria fiscalização. Assim, em razão dos pagamentos parciais efetuados, defende que o prazo decadencial deve observar a regra do art. 150, §4º, contada a partir do pagamento, sendo indevidas as autuações de IRRF referentes a diversos períodos de 2015, pois já alcançadas pela decadência quando da intimação do auto de infração em 07/12/2020.

- (e) Argumenta, ainda, pela decadência do IRRF em hipóteses de pagamentos parciais não reconhecidos pela fiscalização. Sustenta que, especificamente em relação às empresas AP Energy e Porte, que prestaram serviços de locação de bens móveis, inexistente obrigatoriedade legal de retenção do imposto de renda entre pessoas jurídicas. Assim, não há como caracterizar dolo, fraude ou simulação. Por conseguinte, entende que deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º do CTN, e não a do art. 173, I. Defende, portanto, a decadência dos fatos geradores de janeiro a dezembro de 2015 relativos ao IRRF incidente sobre locação de bens móveis.
- (f) Quanto à multa isolada, sustenta que também estaria atingida pela decadência. Ressalta que a ciência da autuação ocorreu em 07/12/2020, ao passo que as multas isoladas se referem a fatos geradores desde janeiro de 2015. Afirmar que o CARF tem entendimento consolidado de que tais multas devem respeitar o mesmo prazo decadencial dos tributos a que se vinculam, nos termos do art. 150, §4º do CTN. Assim, requer o reconhecimento da decadência das multas isoladas referentes ao período de janeiro a novembro de 2015.
- (g) No mérito, a Recorrente impugna a glosa de custos e despesas no valor de R\$ 9.495.031,16 (ano-calendário 2015), referentes a serviços prestados por AP Energy, Porte e Mistral. Sustenta que as despesas foram efetivas, necessárias à atividade da concessionária, e comprovadas documentalmente, por meio de contratos, notas fiscais, comprovantes de pagamento e registros contábeis. Argumenta que a fiscalização desconsiderou provas idôneas e baseou-se apenas em indícios para justificar a glosa.
- (h) Afirmar que não é cabível a aplicação da multa isolada relativa às estimativas, pois em 2015 apurou e recolheu integralmente os valores de IRPJ e CSLL, conforme normas contábeis e tributárias. Alega que a fiscalização não apontou qualquer irregularidade na apuração ou no recolhimento, razão pela qual seria incabível a exigência da penalidade prevista no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96.
- (i) Contesta a incidência do IRRF, reiterando que todos os beneficiários foram identificados e que havia causa lícita para as transações. Sustenta que não se

pode tributar como “pagamento sem causa” valores decorrentes de contratos de prestação de serviços comprovados documentalmente, sendo irrelevante o destino posterior dado pelas empresas contratadas aos valores recebidos.

- (j) Rechaça a aplicação da multa qualificada de 150%, alegando inexistência de fraude, dolo ou simulação por parte da empresa ou de seus diretores. Afirma que eventual divergência de interpretação da legislação não pode ser equiparada a conduta fraudulenta. Cita precedentes do CARF nesse sentido e, subsidiariamente, requer a redução da penalidade para 75%.
- (k) Impugna a responsabilização de pessoas físicas (diretores/administradores), defendendo que não praticaram os fatos geradores nem concorreram para a obrigação tributária. Alega que o art. 124, I, do CTN exige vínculo direto com o fato imponível, o que não ocorreu no caso. Sustenta nulidade por ausência de intimação adequada e por violação do direito de defesa.

Recurso Voluntário dos responsáveis solidários:

- (a) Preliminarmente, Os Recorrentes alegam nulidade do Acórdão recorrido por omissão quanto a matérias expressamente suscitadas na Impugnação, notadamente: (i) a inconsistência na fundamentação da responsabilidade tributária (art. 10, IV, do Decreto nº 70.235/72); e (ii) o cerceamento do direito de defesa (art. 59, II, do mesmo Decreto). Embora tais questões tenham sido reconhecidas no Relatório, não houve manifestação fundamentada a respeito, configurando decisão genérica e omissa.
- (b) Sustentam que o Termo de Verificação Fiscal (TVF), ao tratar da sujeição passiva, invocou o art. 135, III, do CTN, enquanto o Auto de Infração baseou-se no art. 124, I, do mesmo diploma. Tal discrepância, já apontada na Impugnação, gera inconsistência insanável, pois não é possível aplicar dois fundamentos jurídicos distintos e conflitantes para justificar a mesma responsabilização. Ainda que o TVF integre o Auto, a divergência de fundamentos equivale à ausência de fundamentação, configurando vício insanável do lançamento. Ressaltam, ademais, que o Acórdão recorrido não enfrentou o argumento, violando o dever de fundamentação previsto no art. 10, IV, do Decreto nº 70.235/72.
- (c) Apontam que a imputação de responsabilidade ao Recorrente limitou-se a mencionar genericamente a ocorrência de “infração à lei”, sem especificar o dispositivo legal supostamente violado. Tal omissão inviabiliza o exercício do contraditório e da ampla defesa, visto que o art. 135 do CTN exige a demonstração objetiva da infração à lei, contrato social ou estatuto como pressuposto para a responsabilização. O Acórdão recorrido, ao manter essa imputação apenas com argumentos genéricos, incorreu no mesmo vício.

- (d) Os Recorrentes defendem ainda a nulidade por vício material decorrente de erro de cálculo. Alegam que a fiscalização glosou custos e despesas vinculadas às receitas do exercício sem observar o diferimento previsto em lei. Tal equívoco teria resultado em apuração incorreta do IRPJ e da CSLL, impactando também os lucros mensais apurados com base no balanço de suspensão, que serviram de fundamento para o lançamento da multa isolada. Sustentam que, ao desconsiderar o regime de tributação pelo efetivo recebimento das receitas, a fiscalização lançou tributos com base de cálculo diversa da prevista em lei, em afronta ao art. 142 do CTN.
- (e) No mérito, defendem que não há elementos que vinculem os Recorrentes às condutas descritas. Não há comprovação de que tivessem ciência dos fatos ou de que tenham agido deliberadamente para ocultá-los. Alegam que a imputação genérica de sonegação, fraude ou conluio carece de indicação de conduta específica, o que configura inconsistência lógica e jurídica. Invocam a Súmula 430 do STJ, segundo a qual o mero inadimplemento não gera responsabilidade do sócio-gerente. Argumentam que a responsabilização solidária ou pessoal demandaria a comprovação de ato doloso que os beneficiasse diretamente, o que não se verifica nos autos. Ressaltam, ainda, que o próprio Acórdão recorrido, ao citar parecer da PGFN, condiciona a solidariedade ao “cometimento de ato ilícito”, inexistente no caso concreto. Concluem, portanto, pela improcedência da autuação em relação aos Recorrentes, seja sob a ótica do art. 124, I, do CTN, seja sob o art. 135, III, do CTN.
- (f) Rechaçam a aplicação da multa qualificada de 150%, alegando inexistência de fraude, dolo ou simulação por parte da empresa ou de seus diretores. Afirmam que eventual divergência de interpretação da legislação não pode ser equiparada a conduta fraudulenta. Cita precedentes do CARF nesse sentido e, subsidiariamente, requer a redução da penalidade para 75%.
- (g) Por fim, os Recorrentes ratificam todos os argumentos apresentados no Recurso Voluntário da pessoa jurídica, reiterando que as mesmas nulidades e ilegalidades apontadas em relação ao sujeito passivo principal também se aplicam às imputações de responsabilidade a eles atribuídas.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, Relatora.

A Recorrente afirma, em tópico preliminar ao mérito, que, conforme o previsto no art. 83 da IN RFB nº 1.515/2014, o lucro obtido com a receita vinculada à pessoa de direito público deve ser reconhecido mediante o seu efetivo recebimento, ou seja, o IRPJ e a CSLL são diferidos para o momento do recebimento da contraprestação da Recorrente.

Alega que a fiscalização glosou custos e despesas vinculadas às receitas do exercício sem observar o diferimento previsto em lei. Tal equívoco teria resultado em apuração incorreta do IRPJ e da CSLL, impactando também os lucros mensais apurados com base no balanço de suspensão, que serviram de fundamento para o lançamento da multa isolada. Sustenta que, ao desconsiderar o regime de tributação pelo efetivo recebimento das receitas, a fiscalização lançou tributos com base de cálculo diversa da prevista em lei, em afronta ao art. 142 do CTN.

Em suas palavras:

A Recorrente, como verificado neste PAF, é uma concessionária de serviço público, sendo, portanto, a sua remuneração realizada pelo município de Osasco/SP. Dessa forma, a apuração do Lucro Real se dá com base na Instrução Normativa da RFB nº 1.515/2014, vigente à época dos fatos. Assim, argumentou que a apuração realizada pela fiscalização foi indevida, pois deveria seguir a regra de diferimento da instrução normativa indicada. Dessa forma, a apuração do Lucro Real se dá com base na Instrução Normativa da RFB nº 1.515/2014, vigente à época dos fatos, que dispõe no art. 83 o seguinte:

Art. 83. O lucro decorrente da receita reconhecida na fase de construção cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento.

§ 1º Em cada período de apuração, o lucro a que se refere o caput será a receita líquida definida no § 1º do art. 3º diminuída dos custos diretos e indiretos incorridos.

§ 2º Para fins do diferimento de que trata o caput, a concessionária deverá realizar os seguintes ajustes no Lalur:

I - exclusão do lucro referido no § 1º, com registro na Parte B do valor excluído;

II - adição do lucro diferido conforme o inciso I, na proporção dos recebimentos, e respectiva baixa na Parte B;

§ 3º Em cada período de apuração, o valor a ser adicionado conforme o inciso II do § 2º será calculado pela aplicação da seguinte fórmula:

VALOR A SER ADICIONADO = LD X (R/V), onde os símbolos significam:

LD = total do lucro diferido na fase de construção, conforme o inciso I do § 2º R = valor do(s) pagamento(s) contratado(s), recebido(s) no período de apuração V = valor total contratado Nessa mesma linha temos os arts. 35 e 36 da Lei 12.973/2014:

Seção XV Contratos de Concessão Art. 35. No caso de contrato de concessão de serviços públicos em que a concessionária reconhece como receita o direito de exploração recebido do poder concedente, o resultado decorrente desse reconhecimento deverá ser computado no lucro real à medida que ocorrer a realização do respectivo ativo intangível, inclusive mediante amortização, alienação ou baixa. (Vigência)Parágrafo único. Para fins dos pagamentos mensais referidos no art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a receita mencionada no caput não integrará a base de cálculo, exceto na hipótese prevista no art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Art. 36. No caso de contrato de concessão de serviços públicos, o lucro decorrente da receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento. (Vigência)Parágrafo único. Para fins dos pagamentos mensais determinados sobre a base de cálculo estimada de que trata o art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a concessionária poderá considerar como receita o montante efetivamente recebido.

Por sua vez, o RIR/99, vigente à época, é taxativo quanto ao diferimento do lucro nesses casos, veja-se:

Art. 409. No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 407 ou 408, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso I):

I - poderá ser excluída do lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do período de apuração, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período de apuração;

II - a parcela excluída nos termos do inciso I deverá ser computada na determinação do lucro real do período de apuração em que a receita for recebida.

§ 1º Se o contribuinte subcontratar parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento de que trata este artigo caberá a ambos, na proporção da sua participação na receita a receber (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 4º).

§ 2º Considera-se como subsidiária da sociedade de economia mista a empresa cujo capital com direito a voto pertença, em sua maioria, direta ou indiretamente, a uma única sociedade de economia mista e com esta tenha atividade integrada ou complementar.

§ 3º A pessoa jurídica, cujos créditos com pessoa jurídica de direito público ou com empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, decorrentes de construção por empreitada, de fornecimento de bens ou de prestação de serviços, forem quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, inclusive com Certificados de Securitização, emitidos especificamente para essa finalidade, poderá computar a parcela do lucro, correspondente a esses créditos, que houver sido diferida na forma deste artigo, na determinação do lucro real do período de apuração do resgate dos títulos ou de sua alienação sob qualquer forma (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 1º).

Conforme se vê, o lucro obtido com a receita vinculada à pessoa de direito público, será reconhecido mediante o seu efetivo recebimento, ou seja, o IRPJ e a CSLL são diferidos para o momento do recebimento da contraprestação da Recorrente.

Esse diferimento é de conhecimento da fiscalização, uma vez que deixou de realizar o lançamento relativo ao PIS e COFINS exatamente em razão desse citado diferimento, senão vejamos:

161. A fiscalizada de fato se creditou de PIS/Cofins nas aquisições da AP ENERGY, PORTE PROJETOS e MISTRAL, nos montantes discriminados na tabela abaixo, conforme registrado na ECD¹¹.

Mês	Crédito COFINS Diferido - Não Cumulativo	Crédito PIS Diferido - Não Cumulativo	Total Geral
Julho	53.370,08	11.555,41	64.925,49

Contudo, quando do lançamento do IRPJ/CSLL, o fez da seguinte maneira:

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 31/12/2015:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 31/12/2015:

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.

Assim sendo, a fiscalização glosou os custos e despesas da Recorrente vinculadas às receitas do exercício, sem, contudo, observar o necessário diferimento previsto na legislação de regência. Não tendo considerado tal diferimento, o IRPJ e a CSLL foram apurados incorretamente. Referido erro tem repercussão na revisão feita pelo Fisco para apurar os lucros mensais com base no balanço de suspensão, os quais serviram de base para o lançamento da multa isolada. Ou seja, tanto os lucros mensais (base para o recolhimento das estimativas) quanto o lucro real anual apurados pelo Fisco estão incorretos, pois não consideraram que a Recorrente é tributada na medida do efetivo recebimento das receitas contabilizadas.

Tendo em vista o impacto do quanto apontado pela Recorrente e os documentos juntados aos autos que demonstram que a fiscalização, ao lançar os valores referentes ao PIS e à Cofins, levou em consideração o diferimento da apuração para quando do recebimento dos faturamentos em face do município, voto por converter o presente julgamento em diligência para que se possa verificar, com a colaboração do contribuinte, se se considerou o diferimento para o PIS e para a Cofins e não se considerou para o IRPJ e para a CSLL, conforme a previsão do art. 83 da IN n. 1.514. E, em sendo a resposta negativa, por que não se considerou e quais os critérios utilizados para a indigitada desconsideração. Requer-se também que, ainda que por amostragem, se requeira ao contribuinte a prova de que o IRPJ e da CSLL foram efetivamente diferidos por ele e que o custo foi contabilizado.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton