



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720790/2020-59
ACÓRDÃO	1201-007.195 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TRANSPORTADORA TURISTICA BENFICA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015, 2016

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL. SÚMULA CARF Nº 171

O termo de distribuição de procedimento fiscal, sucessor do mandado de procedimento fiscal e que possui a sua mesma natureza jurídica, é instrumento administrativo e, portanto, eventuais falhas e omissões na sua emissão não maculam o auto de infração, uma vez que a competência da autoridade lançadora advém diretamente da lei. No caso concreto, contudo, nem sequer houve qualquer mácula procedimental.

Súmula CARF nº 171. Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016

PAGAMENTO SEM CAUSA. IRRF. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA ISOLADA.

O IRRF por pagamentos cuja causa a fonte pagadora não logra êxito em comprovar não se confunde com penalidade, podendo ser exigida concomitantemente à multa de ofício.

PAGAMENTO SEM CAUSA. DESPESAS NÃO COMPROVADAS CONCOMITÂNCIA

Não comprovada a causa do pagamento, tampouco pode-se considerar comprovada a pertinência (necessidade) da despesa aos negócios sociais, o que impede sua dedução na apuração do resultado tributável.

PAGAMENTO SEM CAUSA. DESPESAS NÃO COMPROVADAS - MULTA QUALIFICADA

O conjunto probatório colhido pelo agente fazendário, com tantos elementos a demonstrar que os valores foram pagos a empresas de fachada, impõe a glosa das despesas e a qualificação da conduta como intencional a ensejar imposição da multa exasperada.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. MULTA MAJORADA DE 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA (ART. 106, II, "c", CTN). APLICAÇÃO.

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2015, 2016

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III DO CTN. IMPROCEDÊNCIA.

Afasta-se a responsabilidade tributária dos administradores quando a sociedade possui mais de um administrador, mas a autuação não individualiza as condutas atribuídas a cada um deles que configurariam seu dolo específico.

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

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

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

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado: (i) dar provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, para, (i.a) por unanimidade de votos, manter a exigência principal e, em razão da retroatividade benigna, reduzir o percentual da multa qualificada para 100%, e (i.b) por voto de qualidade, manter a exigência da multa isolada, vencidos os Conselheiros Lucas Issa Halah (Relator), Isabelle Resende Alves Rocha e Renato Rodrigues Gomes; (ii) dar provimento ao recurso voluntário do responsável solidário Paulo Narciso Fuso, para, por unanimidade de votos, afastar sua responsabilidade; (iii) dar provimento ao recurso voluntário dos demais responsáveis solidários, para, por maioria de votos, afastar a responsabilidade deles, vencidos os Conselheiros Isabelle Resende Alves Rocha e Raimundo Pires de Santana Filho. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho, quanto à exigência de multa isolada.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah – Relator

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho - Redator

Assinado Digitalmente

José Eduardo Genero Serra – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Ailton Neves da Silva (substituto integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Jose Eduardo Genero Serra (Presidente).

RELATÓRIO

Foram lavrados em face do contribuinte autos de infração de IRPJ, às fls. 515-530 e de CSLL, às fls. 531-552, respectivamente, nos montantes de R\$ 12.119.620,08 e R\$ 5.196.932,32

(R\$ 773.324,07 + R\$ 4.403.608,25), em que se incluem multa qualificada de 150%, juros de mora calculados até 12/2020, bem como multas isoladas pelo não recolhimento de estimativas e redução de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL.

Foi ainda lançado imposto de renda na fonte, às fls. 553-563, no montante de R\$26.866.753,79, por apuração reflexa, em razão de pagamentos realizados a beneficiário não identificado/ pagamentos sem causa, em que a multa também foi qualificada.

Em síntese, a autoridade autuante vislumbrou a ocorrência de pagamentos sem causa glosando sua escrituração como despesas e concomitantemente impondo a cobrança de IRRF à alíquota de 35% com fundamento no artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

A autoridade atribuiu responsabilidade tributária aos sócios gerentes, com fundamento no artigo 135, III do CTN, sob a alegação de que as despesas em questão teriam sido forjadas.

A seguir transcrevo as passagens do TVF em que se fundamenta a qualificação da penalidade e a responsabilização dos sócios administradores:

Inicialmente, cabe observar que o presente trabalho de fiscalização junto à Transportadora Benfica teve origem em análises realizadas no âmbito da diligência para verificação de relacionamentos da corretora de valores Previbank S.A. Essa corretora foi liquidada pelo Banco Central do Brasil (BC) em 2015.

Dentre as irregularidades apontadas pelo BC, foram verificados contratos de câmbio celebrados em nome de empresas multinacionais, amparadas em Declarações de Importação "clonadas", ou seja, utilizadas em duplicidade, possibilitando lavagem de dinheiro e evasão de divisas.

A análise envolveu a solicitação e análise de Relatórios de Informação Financeira(RIF) da Previbank e de empresas relacionadas, o que permitiu estabelecer uma nuvem de relacionamentos formada por cerca de 13.340 pessoas físicas e jurídicas. Dentre essas pessoas, foram determinados alvos que apresentaram indícios de existência de fato ou relacionamentos com empresas existentes e movimentações financeiras relevantes informadas pelas instituições financeiras.

O indício apontado por este relatório teve origem no RIF nº 32986, em que as empresas Paperini Propaganda e Marketing EIRELI - EPP (CNPJ nº 21.207.699/0001-35) e Truck's Propaganda e Marketing S/S Ltda (CNPJ nº 01.586.575/0001-09) foram comunicadas pelo Banco do Brasil S.A. (comunicação nº 845) como participantes de movimentações atípicas.

Segundo consta na informação do banco, a Paperini aportou a quantia de R\$ 2.506.051,77 na Steel Locação de Máquinas e Equipamentos Hospitalares Ltda – EPP (CNPJ nº 17.808.857/0001-35) entre 01/01/2015 e 31/12/2016. A Truck's foi responsável pelo aporte de R\$ 5.053.446,38 no mesmo período. A Steel Locação também recebeu valores da Muca Propaganda e Marketing e da Mucla

Assessoria, Consultoria e Planejamento em 2013. A Muca e a Mucla eram empresas controladas pelo doleiro Adir Assad.

Uma vez que a Paperini e a Truck's foram identificadas na rede de relacionamentos apontada pelos RIF's, aprofundou-se a análise, na tentativa de determinar a origem dos valores por elas inseridos na nuvem.

A representação gráfica abaixo ilustra esse fato.

[seguiu a representação]

(...)

Em 24/08/2020, lavramos “Termo de Constatação e Intimação de Procedimento de Fiscalização” encaminhado ao Domicílio Tributário Fiscal (DTE), com ciência em 31/08/2020, conforme Termo de Abertura de Mensagem. Nesse termo, à luz dos elementos encaminhados pela fiscalizada, constatamos 1) recebimento do Contrato Social e alterações dos últimos 05 (cinco) anos; 2) Instrumento de Procuração; 3) Notas Fiscais Eletrônicas(NF-e) e respectivos comprovantes de pagamentos, acompanhados dos registros contábeis relativas às empresas: Truck's Propaganda e Marketing S/S Ltda, Paperini Propaganda e Marketing Eireli - EPP e Magisa Consultoria e Participação Ltda, relativos aos anos de 2015 e 2016; 4) “Instrumento particular de Cessão de Espaço publicitário em Evento Automobilístico de Atividade Esportiva e Outras Avenças” para as empresas Truck's Propaganda e Marketing S/S Ltda e Paperini Propaganda e Marketing Eireli, acompanhados de fotos de eventos esportivos vinculados à prestação dos serviços como prova da relação jurídica estabelecida entre as partes. Tendo em vista que as evidências apresentadas não foram suficientes, a juízo da fiscalização, para comprovar a efetiva e integral prestação de serviços por parte da Truck's e Paperini, intimamos a fiscalizada para apresentação de novos elementos comprobatórios da efetiva prestação dos serviços em 2015 e 2016; quanto à Magisa Consultoria e Participação Ltda, como nada fora apresentado, reiteramos solicitação anteriormente feita, para atendimento até 21/09/2020, em atenção ao disposto no art. 8º, Inciso I da Portaria RFB 543/2020, prorrogado pela Portaria RFB 4.105/2020, que estabelecem exceções à suspensão de prazos para prática de atos processuais pelo contribuinte, de que trata o art. 6º desses diplomas legais.

Em 21/09/2020, através do Termo de Solicitação de Juntada, a Transportadora Benfica encaminhou resposta à intimação acima referenciada, agregando mais fotos e prospectos de eventos patrocinados, relativos às empresas prestadoras de serviços: Truck's e Paperini. Quanto à Magisa, sem que nada tenha sido apresentado, solicitou prazo suplementar de 60 (sessenta) dias para atendimento.

Em 13/10/2020, lavramos “Termo de Constatação Fiscal”, cientificado à fiscalizada em 20/10/2020, conforme Termo de Abertura de Mensagem no DCC, em que consignamos que os novos elementos trazidos para comprovação de prestação de serviços não foram suficientes para comprovar a efetividade dos serviços prestados pelas empresas Truck's e Paperini. Também foi denegado prazo

adicional de 60 dias pleiteada pela Transportadora Benfica para apresentação dos documentos comprobatórios da prestação de serviços relativos à Magisa, pelas razões explicitadas em termo anteriormente lavrado.

(...)

TRUCK'S PROPAGANDA E MARKETING S/S LTDA

Mediante “Termo de Início de Diligência”, lavrado em 13/07/2020, com ciência em 29/07/2020, conforme AR, a empresa acima identificada, doravante denominada simplesmente Truck’s, uma vez constatado pela fiscalização que nos anos de 2015 e 2016 recebeu valores da Transportadora Benfica a título de prestação de serviços, foi intimada - no prazo de 20 (vinte) dias - a: 1) Informar os valores recebidos desse cliente nos Anos Calendário de 2015 e 2016, os elementos, conforme modelo encaminhado, de modo a permitir a identificação individualizada desses recebimentos; 2) Apresentar cópia digitalizada em PDF das Notas Fiscais, faturas e recibos referentes aos valores recebidos do cliente acima identificado sendo que na eventualidade de haver recebimento, sem a emissão de nota fiscal, informar este fato, detalhando a natureza do valor recebido; 3) Apresentar cópia digitalizada do(s) contrato(s) de prestação de serviços. Na ausência de contrato de prestação de serviços, apresentar declaração esclarecendo a falta do documento; 4) Descrever detalhadamente os serviços prestados;

5) Comprovar, de forma cabal, a efetiva prestação dos serviços, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, consistente em documentação de planejamento, execução e controle, inerentes à atividade desenvolvida. No caso de serviços de consultoria/assessoria/auditoria, apresentar cópias de relatórios técnicos, estudos, memoriais, planilhas, pareceres, atas de reunião, relatórios de viagens, comprovantes de viagens efetuadas pelos prestadores, relação dos profissionais que trabalharam nos serviços e demais documentos (troca de e-mails, por exemplo) que se prestem a comprovar a efetiva prestação de serviços.

Em 06/08/2020, foi lavrado “Termo de Constatação e Intimação Fiscal”, com ciência em 10/07/2020, conforme AR, em que intimamos a empresa a atender ao anteriormente solicitado pela fiscalização, acrescidos de: 1) Contato comercial com pessoa(s) física(s), representante do tomador de serviços identificada(s) com nome, CPF, telefone e cargo, 2) Pessoa(s) física(s) representante/executante da prestação de serviços identificada(s) com nome, CPF, telefone e cargo, com prazo limite de 31/08/2020, em atenção ao disposto no art. 8º, Inciso I da Portaria RFB 543/2020, prorrogado pela Portaria RFB 4.105/2020, que estabelecem exceções à suspensão de prazos para prática de atos processuais pelo contribuinte, de que trata o art. 6º desses diplomas legais.

Em 19/08/2020, através do Termo de Solicitação de Juntada no Dossiê de Comunicação com o Contribuinte (DCC) criado, a Truck’s solicitou dilação de prazo de 60 (sessenta) dias para atendimento ao solicitado pela fiscalização, alegando dificuldades operacionais decorrentes da pandemia da Covid 19.

Em 08/09/2020, foi lavrado “Termo de Constatação e Intimação Fiscal”, com ciência em 15/09/2020, conforme AR, em que reafirmamos a impossibilidade de atender ao pleito de dilação solicitado pelo diligenciado, concedendo prazo final e improrrogável até 09/10/2020 para apresentação integral do demandado pela fiscalização.

Em 13/10/2020, através do Termo de Solicitação de Juntada no DCC a diligenciada se manifestou encaminhando cópias de NFS-e emitidas contra Transportadora Benfica nos anos de 2015 e 2016 a título de prestação de serviços, relacionadas em planilha, com datas de emissão e respectivos pagamentos. Também encaminhou “Instrumento particular de Cessão de Espaço publicitário em Evento Automobilístico de Atividade Esportiva e Outras Avenças” firmado com a Transportadora Benfica. Quanto aos demais elementos solicitados pela fiscalização, de forma a comprovar cabalmente a efetividade da prestação dos serviços contidos nos contratos a empresa restringiu-se a informar que atua desde 1996 como agência de publicidade especializada em “buzz marketing”, de forma a promover a imagem da contratada com divulgações e em competições esportivas, eventos, vernissages, festas, almoços, jantares etc. Aduziu ainda

“Dessa forma a Requerente utiliza de sua “core competence”, isto é sua vasta rede de network que tanto serve de “gate open” como também de divulgação e captação de Clientes.

Assim a Requerente utiliza-se de contatos pessoais “quentes” e “leads” resultantes de encontros, almoços, jantares, reuniões e demais eventos sociais para estreitar laços tanto com Clientes como com “prospects”.

Conforme tal estratégia de atuação acima descrita a Requerente utiliza-se de rede de contatos que não possuem vínculos empregatícios. Isso agiliza as atuações bem como reduz custos operacionais.

.....

Como a questão do marketing é uma questão estratégica e sigilosa das empresas, basicamente a Requerente trata tais questões de forma pessoal, para cumprir ritos que garantam a segurança e o sigilo das estratégias discutidas, evitando formalizações excessivas que aumentam a probabilidade de vazamento de planos de marketing e divulgação que comprometeriam estratégias planejadas e executadas pela Requerente. Os contratos de propaganda possuem a característica de serem flexíveis, na medida em que o objetivo de tais contratos é a divulgação da marca com o objetivo da conquista de novos mercados, de novos Clientes.

Desta forma tais contratos sempre são alterados pelas forças das circunstâncias e pela a realidade dada, muitas vezes não havendo tempo em toda hora estar adaptando formalmente essas avenças.

Tudo isso amparado pelo princípio da supremacia volitiva das partes que rege os contratos civis consubstanciado no Código Civil Brasileiro, notadamente nos artigos 421 e seguintes.

Dessa forma o pactuado reduzido a termo nos contratos de publicidade, dada sua característica intrínseca, sempre sofre várias alterações verbais, adequando-se momento a momento de acordo com as circunstâncias apresentadas.

Como o trabalho prestado pela TRUCKS à BENFICA é um trabalho que visa o aumento da clientela desta, e trata-se de “buzz marketing” a BENFICA é quem tem o poder de perceber valor em tal trabalho.

Em outras palavras, se a BENFICA entendeu que o trabalho da TRUCKS foi eficaz, isto é, se, em última análise, a BENFICA vislumbrou um aumento de Clientes,

melhora nas relações dos Clientes que já possuía, aumento de consultas, etc., se a BENFICA identificou valor nos serviços prestados pela TRUCKS, ela demonstra a satisfação e dá o serviço como bem prestado através do pagamento das NFs emitidas pela TRUCKS.

Portanto de forma clara e insofismável, reputa-se plenamente comprovada a efetiva prestação dos serviços com o pagamento.”

PAPERINI PROPAGANDA E MARKETING EIRELI – EPP

Mediante “Termo de Início de Diligência”, lavrado em 13/07/2020, com ciência em 29/07/2020, conforme AR, a empresa acima identificada, doravante denominada simplesmente Paperini, constatado pela fiscalização que nos anos de 2015 e 2016 recebeu valores da Transportadora Benfica a título de prestação de serviços, foi intimada - no prazo de 20 (vinte) dias - a: 1) Informar os valores recebidos desse cliente nos Anos Calendário de 2015 e 2016, os elementos, conforme modelo encaminhado, de modo a permitir a identificação individualizada desses recebimentos; 2) Apresentar cópia digitalizada em PDF das Notas Fiscais, faturas e recibos referentes aos valores recebidos do cliente acima identificado sendo que na eventualidade de haver recebimento, sem a emissão de nota fiscal, informar este fato, detalhando a natureza do valor recebido; 3) Apresentar cópia digitalizada do(s) contrato(s) de prestação de serviços. Na ausência de contrato de prestação de serviços, apresentar declaração esclarecendo a falta do documento; 4) Descrever detalhadamente os serviços prestados;

5) Comprovar, de forma cabal, a efetiva prestação dos serviços, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, consistente em documentação de planejamento, execução e controle, inerentes à atividade desenvolvida. No caso de serviços de consultoria/assessoria/auditoria, apresentar cópias de relatórios técnicos, estudos, memoriais, planilhas, pareceres, atas de reunião, relatórios de viagens, comprovantes de viagens efetuadas pelos prestadores, relação dos profissionais que trabalharam nos serviços e demais documentos (troca de e-mails, por exemplo) que se prestem a comprovar a efetiva prestação de serviços.

Em 06/08/2020, foi lavrado “Termo de Constatação e Intimação Fiscal”, com ciência em 11/08/2020, conforme AR, em que intimamos a empresa a atender ao anteriormente solicitado pela fiscalização, acrescidos de: 1) Contato comercial com pessoa(s) física(s), representante do tomador de serviços identificada(s) com nome, CPF, telefone e cargo, 2) Pessoa(s) física(s) representante/executante da prestação de serviços identificada(s) com nome, CPF, telefone e cargo, com prazo limite de 31/08/2020, em atenção ao disposto no art. 8º, Inciso I da Portaria RFB 543/2020, prorrogado pela Portaria RFB 4.105/2020, que estabelecem exceções à suspensão de prazos para prática de atos processuais pelo contribuinte, de que trata o art. 6º desses diplomas legais. Em 20/08/2020, através do Termo de Solicitação de Juntada no Dossiê de Comunicação com o Contribuinte (DCC) criado, a Paperini solicitou dilação de prazo de 30 (trinta) dias para atendimento ao solicitado pela fiscalização.

Em 08/09/2020, foi lavrado “Termo de Constatação e Intimação Fiscal”, com ciência em 15/09/2020, conforme AR, em que reafirmamos a impossibilidade de atender ao pleito de dilação solicitado pelo diligenciado, concedendo prazo final e improrrogável até 30/09/2020 para apresentação integral do demandado pela fiscalização.

Em 20/09/2020, através do Termo de Solicitação de Juntada no Dossiê de Comunicação com o Contribuinte (DCC) criado, a Paperini informou ter aderido ao DTE, com pedido de futuras demandas da fiscalização serem encaminhadas por este canal.

“Dessa forma a Requerente utiliza de sua “core competence”, isto é sua vasta rede de network que tanto serve de “gate open” como também de divulgação e captação de Clientes.

Assim a Requerente utiliza-se de contatos pessoais “quentes” e “leads” resultantes de encontros, almoços, jantares, reuniões e demais eventos sociais para estreitar laços tanto com Clientes como com “prospects”.

Conforme tal estratégia de atuação acima descrita a Requerente utiliza-se de rede de contatos que não possuem vínculos empregatícios.

Isso agiliza as atuações bem como reduz custos operacionais.

.....

Como a questão do marketing é uma questão estratégica e sigilosa das empresas, basicamente a Requerente trata tais questões de forma pessoal, para cumprir ritos que garantam a segurança e o sigilo das estratégias discutidas, evitando formalizações excessivas que aumentam a probabilidade de vazamento de planos de marketing e divulgação que comprometeriam estratégias planejadas e executadas pela Requerente.

Os contratos de propaganda possuem a característica de serem flexíveis, na medida em que o objetivo de tais contratos é a divulgação da marca com o objetivo da conquista de novos mercados, de novos Clientes.

Desta forma tais contratos sempre são alterados pelas forças das circunstâncias e pela a realidade dada, muitas vezes não havendo tempo em toda hora estar adaptando formalmente essas avenças.

Tudo isso amparado pelo princípio da supremacia volitiva das partes que rege os contratos civis consubstanciado no Código Civil Brasileiro, notadamente nos artigos 421 e seguintes. Dessa forma o pactuado reduzido a termo nos contratos de publicidade, dada sua característica intrínseca, sempre sofre várias alterações verbais, adequando-se momento a momento de acordo com as circunstâncias apresentadas.

Como o trabalho prestado pela PAPERINI à BENFICA é um trabalho que visa o aumento da clientela desta, e trata-se de “buzz marketing” a BENFICA é quem tem o poder de perceber valor em tal trabalho.

Em outras palavras, se a BENFICA entendeu que o trabalho da PAPERINI foi eficaz, isto é, se, em última análise, a BENFICA vislumbrou um aumento de Clientes, melhora nas relações dos Clientes que já possuía, aumento de consultas etc., se a BENFICA identificou valor nos serviços prestados pela PAPERINI, ela demonstra a satisfação e dá o serviço como bem prestado através do pagamento das NFs emitidas pela PAPERINI.

Portanto de forma clara e insofismável, reputa-se plenamente comprovada a efetiva prestação dos serviços com o pagamento.”

MAGISA CONSULTORIA E PARTICIPAÇÃO LTDA

Mediante “Termo de Início de Diligência”, lavrado em 13/07/2020, com ciência em 20/07/2020, conforme AR, a empresa acima identificada, doravante denominada simplesmente Magisa, uma vez constatado pela fiscalização que no ano de 2015 recebeu valores da Transportadora Benfica a título de prestação de serviços, foi intimada - nº prazo de 20 (vinte) dias a: 1) Informar os valores recebidos desse cliente no Anº Calendário de 2015 os elementos, conforme modelo encaminhado, de modo a permitir a identificação individualizada desses recebimentos; 2) Apresentar cópia digitalizada em PDF das Notas Fiscais, faturas e recibos referentes aos valores recebidos do cliente acima identificado sendo que na eventualidade de haver recebimento, sem a emissão de nota fiscal, informar este fato, detalhando a natureza do valor recebido; 3) Apresentar cópia digitalizada do(s) contrato(s) de prestação de serviços. Na ausência de contrato de prestação de serviços, apresentar declaração esclarecendo a falta do documento; 4) Descrever detalhadamente os serviços prestados; 5) Comprovar, de forma cabal, a efetiva prestação dos serviços, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, consistente em documentação de planejamento, execução e controle, inerentes à atividade desenvolvida. No caso de serviços de consultoria/assessoria/auditoria, apresentar cópias de relatórios técnicos, estudos, memoriais, planilhas, pareceres, atas de reunião, relatórios de viagens, comprovantes de viagens efetuadas pelos prestadores, relação dos profissionais que trabalharam nos serviços e demais documentos (troca de e-mails, por exemplo) que se prestem a comprovar a efetiva prestação de serviços.

Em 06/08/2020, foi lavrado “Termo de Constatação e Intimação Fiscal”, com ciência em 11/08/2020, conforme AR, em que intimamos a empresa a atender ao anteriormente solicitado pela fiscalização, acrescidos de: 1) Contato comercial com pessoa(s) física(s), representante do tomador de serviços identificada(s) com nome, CPF, telefone e cargo, 2) Pessoa(s) física(s) representante/executante da prestação de serviços identificada(s) com nome, CPF, telefone e cargo, com prazo limite de 31/08/2020, em atenção ao disposto no art. 8º, Inciso I da Portaria RFB 543/2020, prorrogado pela Portaria RFB 4.105/2020, que estabelecem exceções à suspensão de prazos para prática de atos processuais pelo contribuinte, de que trata o art. 6º desses diplomas legais.

Em 31/08/2020, através do Termo de Solicitação de Juntada no Dossiê de Comunicação com o Contribuinte (DCC) criado, a Magisa encaminhou resposta ao solicitado nº “Termo de Início de Diligência” com envio de cópia de Nota Fiscal de Serviços prestado à Transportadora Benfica com confirmação do recebimento do valor correspondente ao serviço prestado. Quanto ao Contrato ou documento similar necessário para lastrear juridicamente os serviços prestados limitou-se a informar “Não há contrato escrito, no entanto houve emissão da Nota Fiscal, bem como o recolhimento dos impostos. No detalhamento dos serviços prestados, aduziu, sem mais detalhes: “O serviço realizado foi referente a consultoria na área tributária, referente a levantamento do reflexo do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS/COFINS.”

Finalmente, quanto à comprovação, cabal, da efetiva prestação dos serviços, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea inerente à atividade desenvolvida de consultoria, com apresentação cópia de relatório técnicos, estudos, memórias, planilhas, etc limitou-se a informar: “O trabalho foi realizado em 2015, e infelizmente

não estou localizando cópia dos mesmo, pois alguns computadores foram formatados para atualização de sistema.”

2.3. DA ANALISE E CRUZAMENTO DE DADOS FISCALIZADA X DILIGENCIADAS

2.3.1. TRANSPORTE BENFICA X TRUCK'S PROPAGANDA E MARKETING S/S LTDA

Conforme descrito anteriormente, a fiscalizada (TRANSPORTADORA TURÍSTICA BENFICA) quando regularmente intimada informou ser tomadora de prestação de serviços junto à Truck's nos anos de 2015 e 2016, consignando os respectivos pagamentos, conforme quadro abaixo.

[seguiu quadro]

Cabe ressaltar que quando da intimação à fiscalizada os valores de referência estavam baseados naquelas relativos à prestação de serviços da Truck's, informados na Dirf da empresa pagadora (tomadora de serviços), sob código 1708 – Prestação de serviços de PJ. Em realidade as notas fiscais acima planilhadas estão com os valores corretos, apenas que subdivididos em 02 (dois) itens: Verba de Propaganda e Prestação de Serviços por Sessão de Espaço Publicitário, conforme planilha abaixo:

[seguiu quadro]

Destarte, a fiscalizada encaminhou cópias de NFS-e e comprovantes de pagamentos, acima relacionados, “Instrumento particular de Cessão de Espaço publicitário em Evento Automobilístico de Atividade Esportiva e Outras Avenças”, de modo a justificar a relação jurídica estabelecida entre as partes. Com respeito aos demais quesitos solicitados pela fiscalização, de forma a comprovar cabalmente a efetividade da prestação dos serviços pela contratada, foram apresentados algumas fotos de eventos esportivos patrocinados e promovidos pela contratada para alavancar a imagem do contratante, sem porém aduzir novos elementos julgados necessários e suficientes para comprovação da efetiva prestação de serviços pelo prestador. De fato não foram apresentados comprovações como troca de e-mails entre as partes, reuniões prospectivas, indicação dos representantes das partes diretamente envolvidas nº processo, relatórios de performance, inerentes às atividades desenvolvidas, etc.

Quanto à diligenciada Truck's, não obstante ter confirmado a emissão de NFS-e, respaldado no mencionado “Instrumento particular de Cessão de Espaço publicitário em Evento Automobilístico de Atividade Esportiva e Outras Avenças”, não ofereceu novos elementos pontuais e concretos solicitados pela fiscalização, necessários e suficientes para firmar convicção da efetiva prestação de serviços, conforme resposta oferecida e acima descrita.

Ainda, em relação à Truck's vale observar tratar-se de empresa constituída em 13/12/1996, enquadrada no Código Nacional de Atividade Econômica (CNAE) 7311-4-00 Agência de Publicidade, tendo como sócio administrador Romolo Paperini Junior, CPF nº 532.298.008-34, cujo último vínculo registrado no Portal

CNIS é da Cia Industrial e Mercantil Paoletti em 1979, sendo que constatamos tratar-se de empresa com registro de 02 (dois) contribuintes individuais e NENHUM empregado, baixa massa salarial, conforme pesquisa GFIP, com reduzida quantidade de fontes pagadoras, dentre as quais figura a Transportadora Benfica, em 2015 e 2016, conforme quadros abaixo.

Nestas circunstâncias, concluímos pela incapacidade operacional da empresa na realização dos alegados serviços prestados pela empresa à Transportadora Benfica em 2015 e 2016.

[seguiram tabelas]

Vale ressaltar as observações anteriormente reportadas em “Dados Preliminares”, consistentes em indícios apontados no RIF nº 32986, em que a Truck's Propaganda e Marketing S/S Ltda foi comunicada pelo Banco do Brasil S.A. (comunicação nº 845) como participante de movimentações atípicas, pelo aporte de R\$ 5.053.446,38 (nº período de 01/01/2015 e 31/12/2016) à Steel Locação de Máquinas e Equipamentos Hospitalares Ltda – EPP (CNPJ nº 17.808.857/0001-35), que também recebeu valores da Muca Propaganda e Marketing e da Mucla Assessoria, Consultoria e Planejamento em 2013. A Muca e a Mucla eram empresas controladas pelo doleiro Adir Assad.

Ainda, neste sentido vale registrar dados colhidos da DIRF da Transportadora Turística Benfica em que consta como fonte pagadora à Muca e a Mucla em 2013, a título de prestação de serviços de PJ (código 1708) o valor de R\$ 845.197,92, exatamente o mesmo valor pago à Truck's em 2015, a esse mesmo título (código 1708), conforme consta da planilha acima, referente à NFS-e emitidas pela Truck's. Ou seja tudo leva a crer que apenas houve alteração da Muca e da Mucla pela Trucks, mantendo-se o mesmo modus operandis.

[seguiu tabela]

Na conjugação dos fatores acima elencados, a saber: a) empresa prestadora de serviços com características de empresa de fachada (NENHUM EMPREGADO); b) não comprovação efetiva das causas e efetividade dos serviços prestados; c) indícios detectados de transferências atípicas feitas pela prestadora de serviços em 2015 e 2016;

d) transferências de valores coincidentes feitas pela fiscalizada a empresas vinculadas ao doleiro Adir Assad, induzem à conclusão de que a fiscalizada efetuou pagamentos sem causa/ por prestação de serviços não comprovados, com utilização de empresas de fachada, destinada à lavagem de dinheiro.

2.3.2. TRANSPORTE BENFICA X PAPERINI PROPAGANDA E MARKETING EIRELI
Conforme descrito anteriormente, a fiscalizada (TRANSPORTADORA TURÍSTICA BENFICA) quando regularmente intimada informou ser tomadora de prestação de serviços junto à Paperini nos anos de 2015 e 2016 consignando os respectivos pagamentos, conforme quadro abaixo.

[seguiu quadro]

Cabe ressaltar que quando da intimação à fiscalizada os valores de referência estavam baseados naquelas relativos à prestação de serviços da Paperini, informados na Dirf da empresa pagadora (tomadora de serviços), sob código 1708 – Prestação de serviços de PJ. Em realidade as notas fiscais acima planilhadas estão com valores corretos, apenas que subdivididos em 02 (dois) itens: Verba de Propaganda e Prestação de Serviços por Sessão de Espaço Publicitário, conforme planilha abaixo:

[seguiu planilha]

Destarte, a fiscalizada encaminhou cópias de NFS-e e comprovantes de pagamentos, acima relacionados, “Instrumento particular de Cessão de Espaço publicitário em Evento Automobilístico de Atividade Esportiva e Outras Avenças”, de modo a justificar a relação jurídica estabelecida entre as partes. Com respeito aos demais quesitos solicitados pela fiscalização, de forma a comprovar cabalmente a efetividade da prestação dos serviços pela contratada, foram apresentados algumas fotos de eventos esportivos patrocinados e promovidos pela contratada para alavancar a imagem do contratante, sem porém aduzir novos elementos julgados necessários e suficientes para comprovação da efetiva prestação de serviços pelo prestador. De fato não foram apresentados comprovações como troca de e-mails entre as partes, reuniões prospectivas, indicação dos representantes das partes diretamente envolvidas nº processo, relatórios de performance, inerentes às atividades desenvolvidas, etc.

Quanto à diligenciada Paperini, não obstante ter confirmado a emissão de NFS-e, respaldado no mencionado “Instrumento particular de Cessão de Espaço publicitário em Evento Automobilístico de Atividade Esportiva e Outras Avenças”, não ofereceu novos elementos pontuais e concretos solicitados pela fiscalização, necessários e suficientes para firmar convicção da efetiva prestação de serviços, conforme resposta oferecida e acima descrita.

Ainda, em relação à Paperini vale observar tratar-se de empresa constituída em 10/10/2014, enquadrada no Código Nacional de Atividade Econômica (CNAE) 7311-4-00 Agência de Publicidade, tendo como sócio administrador Romolo Paperini Junior, CPF nº 532.298.008-34, cujo último vínculo registrado no Portal CNIS é da Cia Industrial e Mercantil Paoletti em 1979, sendo que constatamos tratar-se de empresa sem NENHUM empregado em 2016 e apenas 01(um) em 2015, baixa ou nula arrecadação de tributos, conforme pesquisa GFIP, com reduzida quantidade de fontes pagadoras, dentre as quais figura a Transportadora Benfica, em 2015 e 2016, conforme quadros abaixo.

Nestas circunstâncias, concluímos pela incapacidade operacional da empresa na realização dos alegados serviços prestados pela empresa à Transportadora Benfica em 2015 e 2016.

[seguiu tabela]

Vale ressaltar as observações anteriormente reportadas em “Dados Preliminares”, consistentes em indícios apontados no RIF nº 32986, em que a Paperini Propaganda e Marketing Eireli foi comunicada pelo Banco do Brasil S.A. (comunicação nº 845) como participante de movimentações atípicas, pelo aporte de R\$ 2.506.051,77 (no período de 01/01/2015 e 31/12/2016) à Steel Locação de Máquinas e Equipamentos Hospitalares Ltda – EPP (CNPJ nº 17.808.857/0001-35), que também recebeu valores da Muca Propaganda e Marketing e da Mucla Assessoria, Consultoria e Planejamento em 2013. A Muca e a Mucla eram empresas controladas pelo doleiro Adir Assad.

Na conjugação dos fatores acima elencados, a saber: a) empresa prestadora de serviços com características de empresa de fachada; b) não comprovação efetiva das causas e efetividade dos serviços prestados; c) indícios detectados de transferências atípicas feitas pela prestadora de serviços em 2015 e 2016; d) transferências de valores coincidentes feitas pela fiscalizada a empresas vinculadas ao doleiro Adir Assad, induzem à conclusão de que a fiscalizada efetuou pagamentos sem causa/ por prestação de serviços não comprovados, com utilização de empresas de fachada, destinada à lavagem de dinheiro.

Na realidade, as empresas Truck's e Paperini atuam como se fossem uma única empresa:

1) têm o mesmo sócio e administrador; 2) ocupam o mesmo imóvel; 3) exercem atividades comerciais idênticas; 4) forneceram respostas idênticas, inclusive na forma tipográfica; 5) com pouco ou NENHUM empregado; 6) empresas envolvidas em suspeitas de movimentações financeiras atípicas. Abaixo imagem da fachada da sede das empresas em Santana do Parnaíba.

[seguiu fotografia]

2.3.3. TRANSPORTE BENFICA X MAGISA CONSULTORIA E PARTICIPAÇÃO LTDA

Conforme descrito anteriormente, a fiscalizada (TRANSPORTADORA TURISTICA BENFICA) quando regularmente intimada informou ser tomadora de prestação de serviços junto à Magisa no ano de 2015, consignando os respectivos pagamentos, conforme quadro abaixo.

[seguiu quadro]

A Transportador Benfica encaminhou cópia da NFS-e nº 17 acima identificada e comprovantes de pagamentos, acima relacionados. Quanto aos demais elementos necessários à comprovação da efetividade dos serviços prestados e executados pela prestadora Magisa, como Contrato ou outra peça que legitimasse o vínculo jurídico entre as partes, nada apresentou. Nem qualquer outro elemento que pudesse, minimamente, vislumbrar a execução dos serviços e consequente pagamento com causa foi apresentado.

Quanto à diligenciada Magisa, não obstante ter confirmado a emissão de NFS-e, com encaminhamento dos pagamentos recebidos da fiscalizada, igualmente não

apresentou nenhuma documentação, de forma a comprovar a efetiva prestação dos serviços prestados, conforme já detalhado anteriormente na resposta fornecida por ela.

Ainda, em relação à Magisa vale observar tratar-se de empresa constituída em 22/07/2004, enquadrada no Código Nacional de Atividade Econômica (CNAE) 7020-4-00 - Atividades de consultoria em gestão empresarial, tendo como sócios em 2015:

Maurício Gilberto dos Santos, CPF nº 064.361.178-90 e Maria Aparecida Lima Couto, CPF nº 060.765.098-21. Maria Aparecida é pedagoga e além da Magisa tem participação em mais duas empresas: Rold Suprimentos para Computadores Ltda (CNPJ nº 59.214.999/0001-14) e Clínica Maria Couto de Psicologia e Psicopedagogia EIRELI (CNPJ nº 29.152.487/0001-00). Maurício tem/teve várias participações societárias, principalmente nos ramos de consultoria, holdings e participações.

[seguiu quadro de empresas]

Pesquisa nos sistemas da RFB evidenciou que, com exceção da Magisa, as empresa da tabela acima não tiveram movimentação financeira ou receita bruta declarada, não foram beneficiárias em Dirf e tiveram Pesquisa nos sistemas da RFB evidenciou que, com exceção da Magisa, as empresa da tabela acima não tiveram movimentação financeira ou receita bruta declarada, não foram beneficiárias em Dirf e tiveram valores irrisórios arrecadados e de notas fiscais de terceiros.

Ainda, pesquisa aos sistemas informatizados da RFB indicam que a empresa teve receita bruta somente em 2015 (R\$ 3.984.979,28) e 2016 (R\$ 50.000,00). Além do recolhimento de R\$ 21,00 em 2013, foram registrados valores de arrecadação (R\$ 327.634,59 e R\$ 2.590,00 respectivamente em 2015 e 2016).

Não há informações de vínculos em Gfip.

Também, cabe registrar que em 2015 dezessete fontes pagadoras informaram rendimentos em Dirf, das quais dezesseis foram empresas de transporte:

[seguiu quadro de empresas]

Na conjugação dos fatores acima elencados, a saber: a) empresa prestadora de serviços com características de empresa de fachada: sem empregados registrados, baixa capacidade operacional, histórico e natureza dos sócios) b) não comprovação efetiva das causas e efetividade dos serviços prestados; c) Pagamento efetuado e registrado na escrituração fiscal da Transportadora Benfica em data anterior (16/12/2015) à emissão da NFS-e nº 17 de 22/12/2015, sem que aja anotação de tratar-se de adiantamento a cliente, conduzem à conclusão, uma vez mais, de que a fiscalizada efetuou pagamentos sem causa/ por prestação de serviços não comprovados/não necessários a atividade fim da empresa, com utilização de empresas de fachada, destinada à lavagem de dinheiro.

Contribuinte e responsáveis solidários apresentaram Impugnação una em que, nas palavras do Acórdão Recorrido, contesta o auto de infração e a atribuição de responsabilidade aos sócios com base nas seguintes questões:

- “(i) nulidade do auto de infração em virtude de as investigações terem se iniciado antes da emissão de qualquer TDPF-Diligência,
- (ii) nulidade do auto de infração em virtude de ausência de intimação acerca das prorrogações do TDPF,
- (iii) decadência dos períodos de janeiro a dezembro de 2015,
- (iv) comprovação, validade e licitude dos pagamentos realizados às empresas Truck, Paperini e Magisa, e, conseqüentemente, legalidade da dedução das respectivas despesas,
- (v) comprovação dos destinatários dos pagamentos e, desse modo, a improcedência do IRF,
- (vi) imposição cumulada indevida de multas isoladas e de ofício,
- (vii) necessidade de redução de 150% para 75%,
- (viii) aplicação da multa mais benéfica,
- (ix) confiscatoriedade das multas,
- (x) ausência de prova de ilícito cometido pelos administradores a ensejar a responsabilidade tributária.”

O Acórdão Recorrido deixou de conhecer uma segunda Impugnação ofertada, seja por ser intempestiva, seja porque voltava-se a questionar a representação fiscal para fins penais, apreciação vedada nos termos da Súmula CARF nº 38, vinculante a toda a administração fazendária.

Conhecendo apenas da primeira Impugnação, as preliminares de nulidade foram rejeitadas e a Impugnação foi desprovida no mérito, em Acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário:

2015, 2016 REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIAS As Delegacias de Julgamento não são competentes para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL

O termo de distribuição de procedimento fiscal, sucessor do mandado de procedimento fiscal e que possui a sua mesma natureza jurídica, é instrumento administrativo e, portanto, eventuais falhas e omissões na sua emissão não maculam o auto de infração, uma vez que a competência da autoridade lançadora

advém diretamente da lei. No caso concreto, contudo, nem sequer houve qualquer mácula procedimental.

DECADÊNCIA

As multas isoladas e o imposto de renda na fonte por pagamento sem causa, por serem exigências constituídas tipicamente de ofício, submetem-se à regra de decadência prevista no art. 173, inciso I, do CTN.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS - MULTA QUALIFICADA

O conjunto probatório colhido pelo agente fazendário, com tantos elementos a demonstrar que os valores foram pagos a empresas de fachada, impõe a glosa das despesas e a qualificação da conduta como intencional a ensejar imposição da multa exasperada.

RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES

A autuação não foi realizada em razão de uma mera omissão, mas sim pela caracterização de um ilícito especificamente perpetrado para, a um só turno, evadir a tributação da própria renda da empresa e a retenção na fonte da tributação da renda alheia. A magnitude dos valores, com o envolvimento de tantas empresas e por um período tão longo não pode ter passado despercebido pelos sócios administradores. Não é crível que não tenham efetivamente conduzido as próprias ações ilegais, as quais ensejam a imposição da responsabilidade tributária.

MULTAS ISOLADAS E DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA

Por força do art. 53 da Instrução Normativa RFB nº 1700/2017, as multas isoladas não são afastadas pela aplicação conjunta de multa de ofício.

Cientificados, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário e os Responsáveis Solidários interuseram cada um também Recurso Voluntário independente. Após, os Responsáveis Solidários protocolizaram outra peça recursal uma, de fls. 1.050 e ss. Todas as peças recursais relativas aos Responsáveis solidários possuem teor idêntico.

No Recurso do Contribuinte, são defendidas as seguintes teses:

- (i) nulidade do auto de infração em virtude de as investigações terem se iniciado antes da emissão de qualquer TDPF-Diligência,
- (ii) nulidade do auto de infração em virtude de ausência de intimação e fundamentação acerca das prorrogações do TDPF,
- (iv) comprovação, validade e licitude dos pagamentos realizados às empresas Truck, Paperini e Magisa, e, conseqüentemente, legalidade da dedução das respectivas despesas,
- (v) comprovação da causa dos pagamentos e, desse modo, a improcedência do IRF,

(vi) impossibilidade da concomitância das alegações de pagamento sem causa/beneficiário não identificado e da glosa de custos e despesas não comprovadas

(vii) impossibilidade de cobrança simultânea da multa de ofício e dos valores de ir/fonte

(vi) impossibilidade de cumulação das multas isoladas e de ofício, e

(vii) improcedência da multa qualificada por ausência de prova do dolo específico.

Já nos Recursos Voluntários dos responsáveis solidários, são defendidas as seguintes teses:

Reprisa teses meritórias do Contribuinte quanto à efetividade dos serviços prestados e à falta de relação do Contribuinte com os prestadores de serviços contratados e com os fatos a eles relacionados, asseverando que ao assim proceder a autoridade fiscal autuou com base em mera presunção.

Que no período autuado, a empresa Transporte Turística Benfica era uma sociedade limitada e o Senhor Paulo Narciso Fuso não era Sócio, mas mero Administrador na época dos fatos, conforme se verifica pelas alterações contratuais anexas ao Recurso, vindo já em 2020 a ocupar o cargo de membro de Conselho de Administração.

Que Pessoa Física e Jurídica guardam autonomia patrimonial mesmo que um seja sócio do outro.

Que o artigo 135 do CTN dispõe sobre uma relação de caráter pessoal e exclusivo, resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, vinculando-se ao cometimento de ato ilícito não demonstrado, sendo hipótese de responsabilidade pessoal e exclusiva, e não solidária.

Haveria erro grosseiro na eleição do sujeito passivo, portanto, implicando nulidade da autuação.

É imprescindível a indicação, de forma precisa e individualizada, dos atos praticados por cada um dos responsabilizados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatutos, o que não teria ocorrido, implicando nulidade, pois a autoridade fiscal, em momento algum, descreveu quais os atos efetivamente praticados pelos Sócios e Administrador com a intenção deliberada de praticarem o ato ilícito.

Junta Acórdãos, notadamente julgados para tratar da impossibilidade de responsabilização de membros do Conselho de Administração, pois não são responsáveis pela execução de atos.

Reprisou questionamento sobre a multa qualificada, já posto pelo Recurso do Contribuinte, afirmando que não teria sido demonstrada conduta que configurasse crime.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário do Contribuinte é tempestivo e merece ser conhecido por preencher os requisitos de admissibilidade.

Já os Responsáveis Solidários interpuseram recurso em duplicidade, pois cada um deles apresentou um recurso autônomo e, minutos depois, apresentaram um Recurso uno, todos com o mesmo teor e apresentados na mesma data, 13/08/20221. Padece assim de preclusão consumativa o último recurso, justamente aquele uno, que, portanto, não merece ser conhecido, o que não causará prejuízo à defesa já que se trata de peças idênticas em conteúdo.

Dessa maneira, conheço dos recursos autônomos dos responsáveis solidários, que foram tempestivos e preencheram os demais requisitos de admissibilidade, deixando de conhecer do recurso uno de fls. 1.050-1.080.

2 PRELIMINARES DE NULIDADE

A alegação de nulidade pelo fato de as investigações terem se iniciado antes da emissão de TDPF-D e em função da ausência de intimação e fundamentação acerca da prorrogação do TDPF foram fundamentadas de maneira lapidar pelo Acórdão Recorrido, cujas razões adoto nos termos do art. 114 do RICARF, transcrevendo-as para publicização dos fundamentos.

“Passamos a enfrentar a peça tempestiva e iniciamos pelas alegações de nulidade. A defesa alega que a atuação é nula por duas razões relativas ao termo de distribuição de procedimento fiscal (TDPF). Primeira, a investigação teria se

iniciado antes da emissão de TDPF de diligência; segunda, não teria sido intimado das prorrogações do TDPF de fiscalização.

Pois bem, essa questão já está pacificada na jurisprudência administrativa. O termo de distribuição de procedimento fiscal, sucessor do mandado de procedimento fiscal e que possui a sua mesma natureza jurídica, é instrumento administrativo e, portanto, eventuais falhas e omissões na sua emissão não maculam o auto de infração, uma vez que a competência da autoridade lançadora advém diretamente da lei. Abaixo, transcrevo ementa de recente acórdão do Conselho Administrativo fiscal nesse sentido, que foi decidido por unanimidade de votos:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor-Fiscal da Receita Federal para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento quando devido. Assim, se a recorrente pôde exercitar com plenitude o seu direito de defesa, afasta-se quaisquer alegação de nulidade relacionada à emissão, prorrogação ou alteração do MPF. (AC 1401-005.474, de 15/04/2021) Aliás, quando exercemos o mandato de conselheiro do CARF, julgamos em diversas oportunidades a questão. Abaixo, transcrevo ementa de acórdão da minha lavra:

NULIDADE - MPF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL Não se comprova nos autos qualquer irregularidade na emissão dos mandados de procedimento fiscal ou desconformidade de seu conteúdo com o objeto da autuação. De toda sorte, o MPF é ato de controle administrativo de natureza discricionária. Seus eventuais vícios, incompatibilidades entre seu objeto e o do lançamento, ou mesmo a sua própria ausência, não maculam o procedimento de lançar, pois é vinculado.

No presente feito, a mesma situação ocorre, ou seja, não houve qualquer mácula a regras relativas ao TDPF. Em primeiro lugar, a autoridade não está proibida de utilizar provas que não foram colhidas antes de investigação específica dirigida ao contribuinte, como se passou no presente caso. Em segundo lugar, as prorrogações do TDPF são registradas eletronicamente e, por esse meio, o fiscalizado tem ciência. A obrigação que a autoridade fiscal tem é a de dar ciência ao contribuinte do número do TDPF e do seu código de acesso, obrigação esta de que se desincumbiu já no termo de início de fiscalização (fls. 03). Diferentemente do que a defesa sugere, não há nem sequer disposição em norma infralegal que estabeleça o dever de a autoridade dar ciência pessoal a cada prorrogação, nem na Portaria RFB nº 1687/2014 citada pela defesa, mas já revogada na época do procedimento fiscal, nem na Portaria RFB nº 6.478/2017, que disciplina, desde então, os procedimentos fiscais realizados pela Receita Federal.

Não merecem prosperar, pois, as alegações de nulidade ”

Em acréscimo aos fundamentos acima endossados, não posso deixar de mencionar a Súmula CARF nº 171, de observância obrigatória pelo colegiado, pela qual a “irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.”

Afasto assim as alegações de nulidade acima tratadas.

Por sua vez, os Recursos dos responsáveis solidários alegam que haveria erro grosseiro na eleição do sujeito passivo o que implicaria nulidade da autuação. Entendo que o acerto ou desacerto da inclusão dos responsáveis solidários no polo passivo, contudo, é questão de mérito, que como tal deve ser tratada.

3 MÉRITO

3.1 DA COMPROVAÇÃO DA CAUSA DOS PAGAMENTOS E DOS REQUISITOS DE DEDUTIBILIDADE.

O Recorrente traz em tópicos distintos argumentação destinada a comprovar a causa dos pagamentos para afastar a imputação do IRRF, e a defender a validade e licitude dos pagamentos realizados às empresas Truck, Paperini e Magisa, e, conseqüentemente, a dedutibilidade das respectivas despesas.

A argumentação desenvolvida pelo Recorrente para defender a higidez da causa dos pagamentos confunde-se com a defesa da efetividade dos serviços supostamente contratados e pagos que foram questionados pela fiscalização, motivo pelo qual serão abordados em conjunto.

Antes disso, contudo, vale abordarmos a parcela da defesa que se envereda por cada um dos requisitos de dedutibilidade das despesas. Aduz a defesa que as despesas dedutíveis são aquelas relacionadas à atividade da empresa, citando as lições de Bruno Capelli Fulginiti¹¹:

“51. Em se tratando de despesa assumida e incorrida pela empresa por mera liberalidade, não há que se falar em dedutibilidade para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. Ao contrário, em sendo despesa necessária, normal e usual, é permitida sua dedutibilidade.

52. Por necessária, entende a doutrina a despesa que apresenta relação com a atividade operacional da empresa⁶, isso é, não é que o contribuinte não poderia ter realizado sua atividade negocial sem aquela despesa, mas sim que a despesa seja um resultado direto ou indireto do exercício da atividade empresarial, com o

¹¹ FULGINITI, Bruno Capelli. Deduções no Imposto de Renda: fundamento normativo e controle jurisdicional. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

intuito de incrementar sua atividade ou manter sua fonte de rendimentos⁷. Nas palavras de FULGINITI:

Sob esta perspectiva, devem ser consideradas dedutíveis tanto despesas incorridas como decorrência do exercício da atividade empresarial quanto aquelas despesas incorridas em razão de contingência negocial do empreendimento⁸

53. Já, no que tange a usualidade e normalidade das despesas a doutrina se posiciona que normais são as despesas que estão inseridas em um padrão ou modelo de atividade negocial do contribuinte⁹. O que se deve ser observado na normalidade da despesa é se a finalidade é comum ao negócio do contribuinte:

Deve-se atentar se a finalidade pretendida pelo contribuinte com determinada despesa é comum à atividade negocial desempenhada, e não se a operação ou negócios que lhe deu origem são comuns e reiteradamente observados.¹⁰

54. E da mesma forma o critério de usualidade não está vinculado a uma reiteração ou periodicidade das despesas, muito menos com a tipicidade das operações e contratos realizados. Outra vez nas palavras FULGINITI:

Mais do que saber se determinada despesa foi realizada por meio de transação ou operação típica ou atípica, é preciso verificar se a finalidade desta despesa se compatibiliza com o modelo de negócio ou tipo de atividade desempenhada¹¹.

Repita-se, por que importante: a definição de normalidade ou usualidade da despesa não se confunde com a tipicidade da operação ou transação que lhe deu origem ou mesmo com a sua periodicidade.

55. Com efeito, como visto acima, não sendo uma despesa considerada como necessária, usual e normal, seria ela enquadrada como uma liberalidade do contribuinte, ou seja, uma destinação de lucro já obtido. Entretanto, como muito bem pondera a doutrina, deve ser analisada com cautela a classificação de despesas como liberalidades, especialmente em relação a argumentos no sentido de que a empresa poderia ter desenvolvido suas atividades sem determinada despesa, ou que essa não teria contribuído diretamente para resultados favoráveis do negócio.

Em que pese a concordância desta relatoria com o excerto transcrito do eminente doutrinador, o questionamento da autoridade autuante centrou-se na ausência de prova da efetividade dos serviços contratados e, por conseguinte, da causa do pagamento, que, não comprovada, impede aferir se o gasto atende aos requisitos de dedutibilidade e, concomitantemente, dá ensejo ao lançamento do IRRF.

Acerca dos pagamentos à Magisa, nada de concreto foi trazido aos autos para demonstrar a efetividade da prestação dos serviços de consultoria além da nota fiscal de serviços. Não se trouxe o contrato de prestação de serviços, trocas de e-mails, relatórios, opiniões legais, enfim, nada que pudesse confirmar a efetividade da prestação dos serviços.

Muito embora seja possível em tese que serviços de consultoria sejam prestados oralmente, tal prática restringe-se a consultas pontuais envolvendo valores baixos e opiniões jurídicas que não impliquem responsabilidade por parte do gestor que dela se vale para conduzir os negócios sociais, sendo extremamente incomum tratando-se de consultoria tributária que envolva o pagamento de vultosos honorários como os envolvidas nos autos, e a tomada de decisão em questões tão polêmicas como o *“reflexo do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS/COFINS”*.

Transcrevo as razões do Acórdão das quais partilho:

“Com relação à Magisa, nem sequer houve contrato. Ademais, diferentemente do que aduziu a defesa, tratando-se de serviço de consultoria, essa atividade é concretizada por meio documental, como projetos, planilhas, pareceres, informações, etc. No entanto, nada que comprovasse a efetividade do serviço foi apresentado pela defesa e pela prestadora por ocasião da diligência. Soma-se a tudo isso o fato de Magisa não possuir empregados no período e seus sócios não possuírem capacidade técnica para executar os serviços para qual a empresa foi contratada. Tudo converge para ser também uma empresa de fachada.”

Em relação à Truck's e à Paperini vieram aos autos contratos e fotografias das inserções supostamente decorrentes das contratações em questão, elementos que considero insuficientes diante do robusto arcabouço trazidos pela fiscalização para infirmar a capacidade de tais empresas de prestar os serviços contratados e sua atuação de fachada voltando-se a viabilizar esquemas de lavagem de dinheiro. Vejamos as razões que transcrevo e das quais partilho:

“Pois bem, as operações realizadas pelas empresas Paperini e Truck's, que foram relatadas pela autoridade fiscal a fim de contextualizar as razões pelas quais a impugnante foi fiscalizada, quando isoladamente consideradas, não levam diretamente à conclusão imputada na autuação. Todavia, foi justamente por essa razão que se promoveu a ação fiscal e se investigaram especificamente as operações da impugnante com as referidas empresas.

Ora, além da existência de investigação acerca do envolvimento das empresas Paperini em operações de lavagem de dinheiro. Fatos específicos chamam ainda mais a atenção.

É o caso de a fiscalizada ter realizado, em 2013, pagamentos à Muca Propaganda e Marketing e à Mucla Assessoria, Consultoria e Planejamento, no valor de R\$ 845.197,92, que foi a exata quantia paga para a Truck também em 2015. A Muca e Mucla eram empresas controladas, segundo a acusação fiscal, pelo doleiro Adir Assad. A coincidência dos valores e as relações entre as partes levou a autoridade a concluir que houve apenas uma alteração dos destinatários dos recursos, mas se mantendo o modus operandi. No entanto, em relação a esses fatos, a defesa não tece qualquer consideração específica. Limita-se a aduzir que são fatos estranhos às suas operações e realizadas por empresas autônomas.

Todas essas empresas (Truck, Paperini, Muca e Mucla) realizaram operações atípicas com aporte de valores para a empresa Steel Locação de Máquinas e Equipamentos Hospitalares Ltda – EPP (CNPJ nº 17.808.857/0001-35), também controlada pelo doleiro Adir Assad.

Vale ainda destacar que Truck não possuía, no período, nenhum empregado; e a Paperini só possuía um empregado em 2015 e nenhum em 2016, o que levou a autoridade a considerar que eram empresas de fachada, incapazes de realizar os serviços contratados. Ademais, ambas possuem o mesmo sócio e administrador, operam no mesmo imóvel e desempenharam a mesma atividade.

Ora, esses fatos são suficientes para abalar a credibilidade dos documentos apresentados pela fiscalizada (notas fiscais, contratos e transferências bancárias) e levar à conclusão de que não houve a execução dos serviços, mas apenas a sua formalização com o fito de desviar recursos da empresa e ainda os registrar como despesas aptas a reduzir a tributação sobre a renda.

Claro que poderia ter ocorrido hipótese oposta. A impugnante poderia ser um terceiro de boa-fé. Poderia ter contratado, pago e efetivamente recebido os serviços. Nesse caso, porém, elementos da efetividade dessa prestação teriam sido encontrados não só pela impugnante, mas também pela Truck e Paperini. Afinal de contas, mesmo que Truck e Paperini fossem usadas para fins escusos, se realizassem parte das suas operações com efetiva prestação de serviços de propaganda e publicidade, teriam seus registros.

Dessa maneira, os elementos trazidos pelo contribuinte configuram indícios insuficientes frente a todos os elementos colacionados pela fiscalização para demonstrar que não houve a efetiva execução dos serviços, mas apenas a sua formalização.

Os elementos apresentados pela fiscalizada são singelos, notadamente se considerada concomitantemente a monta dos serviços em questão que consumiram, em 2015, 75% da renda do contribuinte, reduzindo seu lucro real de R\$ 18.065.811,43 para R\$ 4.420.832,36, e ao contexto probatório trazido pela fiscalização para demonstrar que os prestadores de serviços contratados na realidade não prestavam tais serviços.

Vale dizer, espera-se de quem investe tamanha monta em serviços de marketing e consultoria que tenha algum registro da efetiva prestação de tais serviços.

É verdade que a jurisprudência do CARF tem julgados admitido as notas fiscais como elementos suficientes para comprovar a prestação de serviços, mas tal suficiência é reconhecida em casos nos quais não há tamanho arcabouço probatório demonstrando que os pagamentos decorreriam de finalidades escusas outras dos serviços supostamente contratados, o que distingue o caso em questão dos julgados mencionados pelo Contribuinte.

Por fim, não se trata de autuação por presunção, mas de lançamento decorrente de provas indiciárias robustas e consonantes não infirmadas pelo sujeito passivo.

3.2 DA CONCOMITÂNCIA DA AUTUAÇÃO POR PAGAMENTO SEM CAUSA/BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO E DA GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS NÃO COMPROVADAS

O Recorrente defende a impossibilidade de concomitância da glosa de despesas com a autuação pelo IRRF decorrente da imputação de que essas despesas seriam pagamento sem causa.

Trata-se de tese não veiculada na Impugnação que passamos a enfrentar.

O IRPJ e a CSLL são exigidos por decorrência legal da glosa de despesas inexistentes ou não comprovadas que afetam diretamente a base tributável apurada pela pessoa jurídica.

O IRRF, de outra parte, decorre da previsão legal de que não correspondendo os pagamentos a operações devidamente comprovadas quanto à sua causa, resta afastada a causa indicada nos documentos que lhe deram suporte, respondendo a fonte pagadora pelos tributos devidos pelos beneficiários.

Em outras palavras, a incidência do IRPJ decorrente de uma despesa que não reúne os requisitos legais para sua dedutibilidade não converte esta parcela em rendimento da própria da pessoa jurídica, a dispensar a incidência que poderia existir em desfavor do beneficiário do pagamento. É certo que a base de cálculo do IRPJ resta majorada e, por consequência, há renda tributável no seu sentido próprio, qual seja, resultado líquido de acréscimos e decréscimos patrimoniais num mesmo período de apuração. Mas este resultado líquido não se confunde com o conceito de rendimento, acréscimo individualmente auferido, no caso, pelo beneficiário do rendimento, em razão de uma operação específica, que poderia sujeitar-se a tributação isolada, a qual é presumida pela lei em razão da omissão de informações por parte da fonte pagadora.

Essa também é a posição da jurisprudência deste CARF, senão vejamos trechos de recentes ementas de TO e CSRF, naquilo que interessa ao presente lançamento:

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. CUMULADO COM EXIGÊNCIA DE IRPJ E CSLL EM RAZÃO DE GLOSA DE DESPESAS. POSSIBILIDADE.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros, quando não comprovada a sua causa, ainda que tenha ocorrido também o lançamento para glosa das despesas. No primeiro caso, a autuada atua como responsável pela retenção do imposto devido, enquanto que no lançamento do IRPJ e CSLL ela é a própria contribuinte do tributo. (Acórdão n. 1302-003.723 de 17 de julho de 2019)

CONCOMITÂNCIA DE INCIDÊNCIA DE IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS E DE IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA

Quando não for comprovada a causa do pagamento, incide o IRRF. Por outro lado, uma despesa fictícia deve ser glosada, para que IRPJ e CSLL incidam sobre as bases de cálculo corretas. Consequentemente, se um contribuinte efetua pagamento por serviço e o deduz na apuração dos lucros tributáveis, mas não prova a efetiva prestação, incidem IRPJ/CSLL pela glosa da despesa e IRRF devido à ausência de causa para o pagamento. (Acórdão 9101-004.543 de 07 de novembro de 2019)

Ademais, cumpre citar também, Acórdão de Relatoria do então Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto em que, a contraio sensu, afastou a exigência do IRRF em razão da comprovação da efetividade das despesas que foram glosadas:

IRPJ E CSLL. GLOSA DE DESPESAS DE JUROS. DESPESAS VINCULADAS A TRANSAÇÃO DA EMPRESA. DEDUTIBILIDADE DECORRENTE DA VINCULAÇÃO À TRANSAÇÃO REALIZADA. IMPROCEDÊNCIA

As despesas de juros somente são dedutíveis do lucro real se forem necessárias à atividade da empresa e à respectiva fonte produtora, devendo ser usuais ou normais no tipo de transação. Verificando-se que o pagamento dos juros decorreu de contratos de fornecimento de bens e serviços ou, mesmo interpretando-se tratar de contrato de alienação de participação, importam em despesa vinculada à atividade da empresa pela redução do preço do pagamento de alienação de participação, importam, de qualquer forma, em despesa dedutível segunda a legislação do IRPJ e CSLL.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA.

Constatando-se a regularidade do pagamento das despesas com juros mesmo diante do confronto com as diversas posições adotadas na análise, exonera-se a imposição de lançamento de IRRF em relação a pagamento sem causa, tendo sido comprovadas as causas que motivaram o pagamento. (Acórdão 1401-003.638 de 13/08/2019)

Assim é que, por todos os fundamentos acima expostos, nego provimento ao Recurso neste ponto.

3.3 DA CUMULAÇÃO DAS MULTAS ISOLADAS E DE OFÍCIO

O Recorrente alega impossibilidade de cobrança concomitante da multa de ofício e da multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas.

O relator do Acórdão Recorrido consignou sua concordância com a tese defensiva, mas viu-se impossibilitado de acatá-la na DRJ, que é vinculada às instruções normativas. Vejamos:

“Com relação à aplicação concomitante de multas isoladas com a multa de ofício, ao tempo em que fui conselheiro do CARF e do antigo Conselho de Contribuinte, fui um dos primeiros a adotar a tese da consunção.

Devo também reconhecer que o Conselheiro Marcos Vinícius Neder foi quem inaugurou essa questão por meio do acórdão nº CSRF/01-05.511, de 18/09/2006, mas meu posicionamento foi adotado de forma independente a este julgado.

Entendo que, no Brasil, há uma enorme insipiência acerca da aplicação de sanções nº âmbito administrativo. Na nossa seara, utilizamos indevidamente conceitos tributários na análise de punições. Interpretamos as normas relativas a fatos ilícitos com preceitos atinentes a fatos lícitos, o que é um erro considerável de hermenêutica jurídica.

Pois bem, hoje atuo na primeira instância e estou vinculado à interpretação oficial do Executivo e o tema está positivado no art. 53 da Instrução Normativa RFB nº 1700/2017, que abaixo reproduzimos:

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e
II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Esse dispositivo claramente expõe o posicionamento do Secretário da Receita Federal pela aplicação conjunta das duas punições.

Não podemos perder de vista que a aplicação do direito não possui apenas uma dimensão material. Há também uma formal, a qual costuma prevalecer.

Por mais que o julgador administrativo, por exemplo, considere que uma lei é inconstitucional, está obrigado a aplicá-la, pois não possui competência para deixar de fazê-lo. Tal competência é do Poder Judiciário – aliás, nem de forma completa, pois os órgãos fracionários dos Tribunais também estão proibidos de declarar inconstitucionalidades de forma originária.

Dessa feita, é dever do julgador de primeiro grau adotar o entendimento do órgão a que está subordinado e, assim, decido pela improcedência do argumento da concomitância das multas isoladas com a de ofício.”

Já o CARF não está vinculado ao entendimento exarado em instruções normativas. Nesses casos, a jurisprudência deste Conselho admite a absorção da multa de menor monta pela de maior monta, o que na prática acaba levando em grande parte dos casos, à prevalência apenas da multa de ofício de 75%, aplicando o princípio da consunção, reconhecido pela súmula CARF nº 105.

Ocorre, portanto, punição da conduta-meio e da conduta-fim, devendo esta absorver aquela (consunção).

Reconhecendo a aplicabilidade do princípio penal da consunção à seara tributária, podemos mencionar vários julgados, como o Acórdão nº 1401003.058, de relatoria do Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto:

“ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada.”(...)“Inicialmente já é de conhecimento dos membros desta Turma Julgadora que meu posicionamento é no sentido da impossibilidade da exigência da multa isolada quando há a aplicação, relativa ao mesmo exercício da multa de ofício em valor igual ou superior ao da multa agravada. Para tanto apresento posicionamento já muitas vezes apresentado neste CARF que contou o prestigioso auxílio do então Conselheiro do CARF Guilherme Adolfo Mendes. vejamos:

Com relação ao auto de infração relativo a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa, por diversas vezes este tema foi objeto de discussão nesta Câmara, existindo três diferentes vertentes de opinião:

- 1) A primeira segue no sentido de que a aplicação de multa de ofício relativo ao período de apuração anual do imposto impede a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa em função de tratar-se, em essência do mesmo tributo exigido no exercício e, assim, o contribuinte estaria sendo penalizado em duplicidade.
- 2) A segunda corrente advoga no sentido de que as multas de ofício e isolada punem condutas distintas e assim, podem subsistir concomitantemente sem qualquer empecilho, visto que os fatos geradores são distintos e também distintas as bases de cálculo.
- 3) A terceira posição interpretativa segue no sentido de que os fatos geradores sendo complementares as sanções, visto que uma pune a falta de antecipação

durante o exercício e a outra pune a falta do pagamento no ajuste anual, a maior penalidade deve prevalecer até o montante em que consuma integralmente a punição pela falta de antecipação, somente subsistindo esta se comportar montante maior do que a multa de ofício.

Pessoalmente sou adepto da terceira corrente e da adoção do princípio da consunção.

Por isso, transcrevo os valiosos fundamentos do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201000.235:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário. Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de

suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos.

É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

No presente caso, percebe-se que a multa de ofício excede o valor da multa isolada pelo não recolhimento da estimativa, absorvendo-a integralmente. Desta forma entendo por negar provimento ao lançamento da multa isolada em razão desta ter sido integralmente abrangida pela multa de ofício.

Do exposto voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para excluir da autuação o lançamento de multa isolada por falta de pagamento de estimativa do IRPJ e CSLL.

(...)Com relação ao princípio da Consunção que, reconheço, não é se sabaça geral em sua completude, a estranheza decorre do fato de se afastar a aplicação

de uma norma legal (a de aplicação de multa isolada por falta de recolhimento por estimativa) em razão de um princípio não escrito.

Mas o princípio da Consunção funciona exatamente desta forma. Quando existem condutas praticadas pelos particulares que se amoldem a mais de uma infração, há de se aplicar a pena relativa à maior infração capitulada e deixar de aplicar a pena da menor infração até o limite daquela.”

Mais recentemente o Acórdão 9101-005.080, de relatoria do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, reconheceu a aplicação do princípio da consunção e a manutenção da aplicabilidade da Súmula CARF nº 105, sendo extremamente oportuna a transcrição dos seguintes excertos de seu voto:

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

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

O verbete sumular, por sua vez, parece ter adotado a vertente pela qual a penalidade pela conduta meio não pode subsistir com a penalidade decorrente da conduta fim, vedando a concomitância plena entre as penalidades:

“Súmula CARF nº 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

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

No caso em questão, verifica-se justamente esta patologia tratada pela Súmula CARF nº 105, cuja inteligência aplica-se integralmente à redação legal vigente ao momento das infrações, que não alterou em nada o conteúdo material daquela sob cuja égide cunhou-se o verbete sumular.

Pelo exposto, afasto a multa isolada pela insuficiência no recolhimento de estimativas.

3.4 DA COBRANÇA SIMULTÂNEA DA MULTA DE OFÍCIO E DOS VALORES DE IR/FONTE

O contribuinte defende ainda, também inovando com relação à Impugnação, a impossibilidade de exigência do IRRF e da multa de ofício, em razão de suposta dupla penalização do mesmo fato. Tal razão de mérito não é estranha a este Conselho, que tem firme jurisprudência no sentido da inexistência de duplicidade punitiva.

Tal argumentação parte da premissa de que o IRRF não seria uma forma de tributação, mas sim uma forma de penalização da fonte pagadora.

Na época da edição do art. 61 da Lei nº 8.981/95, a alíquota máxima do Imposto de Renda das Pessoas Físicas era justamente a de 35%, conforme preconizava o artigo 62 da mesma lei. Por isso a ausência de identificação do beneficiário é harmônica com as consequências do art. 61. Se não é possível conhecer o beneficiário e verificar se ele omitiu receitas, o Fisco não poderá dele exigir o Imposto de Renda e os montantes a ele entregues pela fonte serão líquidos do Imposto. Por isso, exige-se *exclusivamente* da fonte o tributo, à alíquota máxima que poderia incidir sobre a pessoa física (na época, de 35%).

Ocorre que a despeito da revogação da hipótese que elevava a tributação da pessoa física para 35%, permaneceu no ordenamento a alíquota prevista pelo art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Sob esta ótica, concordo que o dispositivo leva a uma tributação excessiva e extrapola a pretensão almejada pelo legislador quando previu a hipótese. Contudo, a despeito de sua alíquota elevada e do reajustamento da base de cálculo, o IRRF não está a sancionar a fonte pagadora.

A tese dos recorrentes, embora defendida por respeitáveis doutrinadores, contraria a própria definição de tributo constante do Código Tributário Nacional, e se acatada fosse, seria o mesmo que defender que o IRRF no presente caso não teria natureza de tributo.

O fato gerador do IRRF é a renda, a teor do CTN, art. 43. Embora o pagamento não seja renda para quem o faz, na maioria das vezes representa renda para quem o recebe. A exigência da retenção na fonte se trata de hipótese de responsabilidade tributária permitida na legislação.

O art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, por sua vez, estabelece uma presunção legal de que determinado pagamento, *aquele cuja causa ou beneficiário não puder ser identificado*, constitui renda, exigindo o imposto exclusivamente na fonte pagadora (responsável tributário), ressalvada a prova em contrário.

Assim, não ocorre a dupla penalização apontada, mas sim a exigência de um imposto sobre a renda, acrescido da multa pelo seu não recolhimento pela fonte pagadora, que possuía tal responsabilidade.

Entretanto, mesmo que fosse possível entender de forma contrária, tanto a regra matriz do IRRF quanto o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, no qual se ampara a aplicação da multa, não foram declarados inconstitucionais e continuam plenamente vigentes, de tal forma que não caberia ao CARF afastar a aplicação de tais atos normativos.

Por sua vez, em julgamento recente a tese do Recorrente foi afastada por este CARF pela 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção (Acórdão nº 1302-002.087 - j. 23 de março de 2017):

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. NATUREZA DE PENALIDADE. NÃO CONFIGURAÇÃO. PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA.

O IRRF cobrado em face da não identificação do beneficiário ou da não comprovação da operação ou sua causa decorre da presunção legal de que a fonte pagadora assumiu o ônus pelo pagamento do imposto que deixou de reter e recolher em face de pagamentos comprovadamente efetuados a terceiros, sendo erigido pela lei, nestes casos, à condição de responsável pelo seu pagamento. Esta previsão legal não tem a natureza de sanção por ato ilícito e se coaduna com o princípio da praticabilidade tributária.

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Não tendo o tributo exigido a natureza de sanção por ato ilícito, nos termos do art. 3ª do CTN é cabível a exigência de penalidade quando este vem a ser exigido de ofício, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Há ainda precedentes deste mesmo Relator neste sentido:

MULTA DE OFÍCIO.

Tratando-se de lançamento de ofício, decorrente de infração ao dispositivo legal detectado pela administração em exercício de regular ação fiscalizadora, é legítima a cobrança da multa punitiva correspondente

EXIGÊNCIA CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PUNIÇÃO.

Não há que se falar em dupla punição na exigência de IRRF por pagamentos sem causa cumulado com multa de ofício, pois tributo não constitui sanção de ato ilícito. (Acórdão 1401-002.881 de 18 de setembro de 2018)

Assim, face a tudo o quanto exposto, voto por negar provimento ao Recurso neste ponto.

3.5 DA MULTA QUALIFICADA

O contribuinte aduz que não teria sido demonstrado o dolo específico exigido pela jurisprudência, asseverando não ter relação com os prestadores de serviços e não ser responsável por seus atos, e os Responsáveis solidários também se enveredam por esta linha defensiva.

O Acórdão Recorrido manteve a multa qualificada com os seguintes fundamentos:

“O conjunto probatório colhido pelo agente fazendário, com tantos elementos a demonstrar que os valores foram pagos a empresas de fachada, qualifica a conduta da empresa como intencional e, desse modo, enseja a imposição da multa típica para essa situação, isto é, a de 150%.

Afinal, não se tratou de uma mera omissão. A autuação não foi realizada apenas porque o contribuinte foi incapaz de oferecer elementos comprobatórios da realização dos serviços. Pelo contrário, a autoridade fiscal trouxe provas robustas e congruentes que demonstraram ter havido um esquema de pagamentos de valores a empresas incapazes de prestar os serviços para os quais foram contratadas.

Assim, não há que se falar de aplicação de multa mais benéfica, uma vez que 150% é o exato percentual previsto em lei para as condutas dolosas. Além disso, não nos cabe afastar esse percentual por supostamente ferir o preceito do não confisco, uma vez que corresponderia a controle de constitucionalidade com redução de texto, competência que falece ao julgador administrativo.”

O dolo específico é elemento subjetivo cuja presença é demandada pela Jurisprudência administrativa para admitir a qualificação da multa de ofício.

No caso em questão, o Termo de Verificação Fiscal fundamentou a qualificação da penalidade avaliando que o contexto fático tornava evidente a atuação deliberada no sentido de efetuar os pagamentos mascarando sua causa oculta com a formalização da contratação de serviços que nunca seriam prestados. Vejamos:

“Conforme ficou demonstrado nos itens anteriores do presente termo, a conduta do contribuinte pela utilização contínua e sistemática de pagamentos realizados em empresas com veementes indícios de serem de “fachada”, por serviços não comprovados, somada à natureza e às características dos referidos fornecedores detalhados em “Dados Preliminares” deste termo, demonstram a conduta fraudulenta e dolosa do contribuinte, praticada com o objetivo de reduzir artificialmente a base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ) e

da CSLL, comprovando pagamentos sem causa e não necessárias às atividades normais da empresa ou para manutenção da fonte produtora.

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. Isto porque, conforme suso demonstrado, os pagamentos foram feitos por razão outra.

A prática sistemática e usual verificada em 2015 e 2016, consistente em pagamentos por serviços não comprovados, caracterizam condutas não escusáveis.

Estes fatos anteriormente relatados caracterizam a figura da sonegação fiscal. A Transportadora Turística Benfica tinha ou deveria ter 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 de renda retido na fonte, mas preferiu agir de maneira evasiva, registrar os pagamentos com histórico contábil falso, utilizando-se de documentação inidônea. 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 72 da Lei nº 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada de 150%.

(...)"

A jurisprudência do CARF é rigorosa na avaliação da presença do dolo específico, e tem julgados inclusive afastando a possibilidade de que elementos que se confundem com a própria infração sejam tomados como justificativa para a qualificação da multa de ofício. Por exemplo, nos casos de omissão de receitas, há julgados dos quais partilho afastando-a quando sua justificação parte do volume das receitas omitidas, ou da reiteração da omissão ao longo de mais de um período de apuração. Tratam-se nesse caso, de elementos inerentes à própria obrigação principal, cuja adoção para qualificação da própria penalidade não atende ao comando legal que exige o dolo "específico".

No caso em questão, contudo, entendo que a situação é distinta, pois se nos casos de condutas omissivas, como a omissão de receitas, é verossímil que a reiteração de erros no tempo não tenha contado com a percepção da sociedade bem como de seus administradores, o mesmo não se pode afirmar quando trata-se de conduta comissiva que implicou o pagamento de cifras milionárias por serviços cuja execução não foi comprovada, e que reduziram o lucro do contribuinte em cerca 75% no ano de 2015.

No caso, muito embora a defesa alegue que eventuais investigações contra terceiros não impliquem a artificialidade da documentação que dava causa formal aos pagamentos feitos pelo contribuinte (quando existente tal documentação), as provas colacionadas aos autos foram úteis na demonstração de que os beneficiários dos pagamentos não teriam quaisquer condições materiais de executar os serviços alegadamente prestados.

Ao contribuinte, para contrapor-se a essa demonstração, bastaria fazer prova da execução efetiva dos serviços, por exemplo, apresentando cópias de comunicações que se esperam em serviços desta monta e que implicam tal responsabilidade dos gestores, como é o caso dos contratados da Magisa.

As fotografias indicando veículos com a marca da Benfica, nesse contexto, demonstram somente uma frágil tentativa de dar a aparência de realidade às contratações.

Entretanto a Lei nº14.689/23 modificou o cenário legislativo e instituiu a multa majorada (gênero) com duas espécies de multa qualificada de acordo com a conduta praticada:

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

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

Código Tributário Nacional (CTN)

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

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

O percentual de 150% passa a ser aplicado somente no caso de reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos, contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio. Verifica-se, pois, que a lei instituiu uma nova hipótese para imputação da multa de 150%, estando sujeita ao art. 104 do CTN, primeira parte, que limita seus efeitos aos fatos futuros.

Desta forma, no caso, é cabível a redução da multa qualificada ao patamar de 100%, em virtude da retroação da lei punitiva mais benéfica.

3.6 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ART. 135, III DO CTN

A defesa inicialmente alega que haveria erro grosseiro na eleição dos responsáveis como sujeitos passivos, portanto, implicando nulidade da autuação. Alertamos nas preliminares que a questão aqui é de mérito, e de plano afasta-se a tese de ocorrência de “erro grosseiro”, pois houve a eleição justificada de responsáveis solidários, cabendo tão somente avaliar se sua inclusão na qualidade de responsáveis é procedente ou improcedente, o que faremos a seguir.

Prosseguindo, a qualificação da penalidade sobre a qual tratamos no tópico antecedente tem efeitos também sobre a responsabilização solidária, pois o dolo da sociedade, neste caso, confunde-se com o dolo dos administradores. Vale dizer, o dolo da sociedade neste caso confunde-se com o dolo de seus sócios e administradores, pois não se está a falar de prática voltada tão somente a incrementar a lucratividade da sociedade da qual os sócios se locupletam indiretamente, mas da prática de efetuar pagamentos mascarando sua causa em um contexto no qual os beneficiários não possuem qualquer estrutura para prestar os serviços contratados e estão relacionados a esquemas de lavagem de dinheiro.

A defesa alega que no período autuado, a empresa Transporte Turística Benfica era uma sociedade limitada e o Senhor Paulo Narciso Fuso não era Sócio, mas mero Administrador na época dos fatos, conforme se verifica pelas alterações contratuais anexas ao Recurso, vindo já em 2020 a ocupar o cargo de membro de Conselho de Administração, aduzindo que não se pode responsabilizar os membros do conselho de administração, órgão que não possui atribuições de execução.

Ocorre que se tratam aqui de fatos geradores ocorridos nos anos de 2015 e 2016, época em que o contribuinte era sociedade limitada e o Sr. Paulo era administrador da sociedade, e não membro do Conselho de Administração, o que permite em tese sua responsabilização nos termos do art. 135, III do CTN, ainda que não fosse sócio.

A defesa também assevera que Pessoa Física e Jurídica guardam autonomia patrimonial mesmo que um seja sócio do outro, e que o artigo 135 do CTN dispõe sobre uma relação de caráter pessoal e exclusivo, resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, vinculando-se ao cometimento de ato ilícito que não teria sido demonstrado, sendo hipótese de responsabilidade pessoal e exclusiva, e não solidária.

A autonomia patrimonial de fato existe e deve ser respeitada nos termos da lei, que permite a responsabilização expressamente no art. 135, III do CTN.

Já encampei a tese de que a responsabilidade de que trata o art. 135 do CTN seria exclusiva do sócio administrador quando age contrariamente aos interesses da sociedade. Entretanto, aprimorei meu entendimento sobre tal tese há tempos rechaçada pela jurisprudência judicial, a partir de uma análise conjunta dos dispositivos do CTN que tratam da responsabilidade

Sob minha atual compreensão, o art. 124, I do CTN abarca os casos de confusão patrimonial, pois neste caso confundem-se sócio e sociedade, colocando o sócio no mesmo polo jurídico da sociedade.

O art. 134 do CTN trata da responsabilidade solidária quando não se pode exigir do contribuinte o montante relativo à obrigação principal. A responsabilidade é objetiva, por sucessão, havendo apenas uma exceção no inciso VII em relação ao *CAPUT*, porque os incisos anteriores o contribuinte continua existindo, mas no caso do inciso VII havendo uma liquidação regular, o contribuinte não existe mais, razão pela qual a obrigação principal pode ser lançada contra os sócios.

Já o art. 137 do CTN trata de responsabilidade pessoal do agente, restringindo-se a tal agente e demandando a demonstração de dolo específico, por isso atribui-se ao agente a responsabilidade tão somente pelas penalidades, mas não pela obrigação principal.

Por sua vez, o art. 135, inclusive seu inciso III, permite exigir do administrador tanto a obrigação principal quanto as penalidades, mas desde que reste demonstrado também o dolo específico desse agente.

Há, no caso em questão, evidente dolo da sociedade, que indubitavelmente resulta do dolo da administração. Entretanto, como bem pontuado pela defesa, a responsabilização dos administradores demanda a imprescindível indicação, **de forma precisa e individualizada**, dos atos praticados por cada um dos responsabilizados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatutos, o que não ocorreu e é por vezes dispensado pela jurisprudência quando se trata de sociedade com um único administrador.

Não estamos aqui diante de sociedade com um único administrador, o que demanda individualização das condutas que demonstrem o dolo específico do responsável, o que não foi feito pela autoridade lançadora, tornando temerária a responsabilização de todos por dolo específico que em tese poderia estar presente apenas no agir de parte dos gestores.

Vejamos a fundamentação da responsabilização a partir das fls. 501 dos autos.

“5. DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

(transcrição de dispositivos legais)

A conduta da empresa pela utilização contínua e sistemática de pagamentos realizados em empresas com indícios de serem de “fachada”, por serviços não comprovados, somada à natureza e às características dos referidos fornecedores detalhados em “Dados Preliminares” deste termo, demonstram a conduta fraudulenta e dolosa do contribuinte, praticada com o objetivo de reduzir artificialmente a base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL, comprovando pagamentos sem causa e não necessárias às atividades normais da empresa ou para manutenção da fonte produtora.

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. Isto porque, conforme suso demonstrado, os pagamentos foram feitos por razão outra.

A prática sistemática e usual verificada em 2015 e 2016, consistente em pagamentos por serviços não comprovados, caracterizam condutas não escusáveis.

Neste sentido, as pessoas físicas abaixo relacionadas, sócios e administradores com poder de gerência e administração, foram quem efetivamente de forma contínua e sistemática utilizaram-se de notas fiscais de prestação de serviços inidôneas, realizaram pagamentos sem causa e não necessários às atividades normais da empresa ou para manutenção da fonte produtora, em empresas com fortes indícios de serem de “fachada”, por serviços não comprovados, somada à natureza e às características dos referidos fornecedores detalhados em “Dados Preliminares” deste termo, com o objetivo de reduzir artificialmente a base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL, sendo assim constituímos com base no acima referido dispositivo legal (art. 135, Inciso III do CTN) a sujeição passiva solidária contra os sócios com poder de gerência e administradores, da fiscalizada à época dos fatos:

RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO			ENQUADRAMENTO LEGAL
Nome	CPF	QUALIFICAÇÃO	
FATIMA GOMES DE FIGUEIREDO FREITAS BRANDÃO	053.521.688-24	Sócia Administradora	Art. 135, Inciso III da Lei 5.172/66
ELIZABETH GOMES DE FIGUEIREDO FREITAS	916.467.668-49	Sócio Administrador	Art. 135, Inciso III da Lei 5.172/66
JOSE ROBERTO ALVES FREITAS	683.597.308-06	Sócia Administradora	Art. 135, Inciso III da Lei 5.172/66
PAULO NARCISO FUSO	034.613.278-91	Administrador	Art. 135, Inciso III da Lei 5.172/66

Verifica-se a ausência de individualização das condutas, o que é sobremaneira importante dado tratar-se da responsabilização de 4 pessoas, sendo uma delas apenas administrador e as outras sócios-administradores.

Por isso, julgo improcedente a responsabilização solidária.

4 DISPOSITIVO

Pelo exposto, conheço dos Recursos Voluntários, rejeito as preliminares de nulidade e julgo procedente em parte o Recurso Voluntário do Contribuinte, para exonerar a multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas e reduzir o percentual de qualificação da multa de ofício para o patamar de 100%, e julgo procedentes os recursos dos responsáveis solidários, afastando sua responsabilização.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho , redator designado

5 DA INTRODUÇÃO

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio, o colegiado, tutelando entendimento discordante, **pelo voto de qualidade**, divergiu das conclusões e pugnou em favor da **manutenção da exigência da multa isolada**.

Em razão do exposto, o Presidente dessa digníssima turma designou-me redator do voto vencedor aqui apresentado.

6 DA COBRANÇA DA MULTA ISOLADA CUMULADA COM A MULTA DE OFÍCIO

No presente processo, a Autoridade Fiscal imputou multa isolada, no percentual de 50%, por ter constatado que, em razão das glosas das despesas não comprovadas, a TRANSPORTADORA TURISTICA BENFICA S/A não efetivou o devido recolhimento de IRPJ e CSLL sobre bases de cálculo estimadas mensais. A referida exigência teria se amparado na disposição do art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Em ambas as fases contenciosas, o Sujeito Passivo rebelou-se contra a apontada exação, requerendo o cancelamento desta exação, sob alegação da impossibilidade de cobrança concomitante da multa de ofício e da multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas.

O Aresto guerreado, embora tenha demonstrado sua concordância com a tese defensiva, viu-se impossibilitado de acatá-la na DRJ, em razão da vinculação desta às instruções normativas.

Com a máxima vênia, quanto a este tópico, incabível qualquer reforma da decisão recorrida. A saber.

No presente caso, é mister destacar que, originalmente, a referida multa isolada foi criada pela Lei nº 9.430, de 1996, que no seu art. 44, previa que ela deveria ser calculada pela aplicação do percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor da estimativa mensal do IRPJ e da CSLL devidas, mas não recolhidas, *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - ... § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - ...

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente; (g.n)

Posteriormente, com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, em 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, notadamente o seu art. 14, deu nova redação à referida Lei nº 9.430/1999, reduzindo o percentual da multa de 75% para 50% (cinquenta por cento), sendo este último o percentual utilizado no ora contestado lançamento, como segue:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

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

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

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

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

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

§ 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. (g.n)

Neste ponto, é de relevo destacar que a novel positivação representou um divisor de águas no que concerne a devida interpretação da aplicação do dispositivo, cuja jurisprudência administrativa levou à edição da Súmula nº 105 do CARF, *ipsis verbis*:

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

Do referido epítome, inclusive por destacar no seu teor a referência ao dispositivo antes da alteração aventada, resta manifesto que, até o mês de novembro de 2006, antes, portanto, de entrar em vigor a alteração reproduzida, indubitavelmente era incabível a imposição de multa isolada concomitantemente com a multa de ofício.

Já em relação ao lançamento de multa isolada sobre insuficiência de estimativa mensal a partir do mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, aplica-se o artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007), não se aplicando, por conseguinte, a Súmula CARF nº 105.

Nesta perspectiva, **não assiste razão a Recorrente quando alega que não se pode exigir uma multa isolada pelo não recolhimento da estimativa cumulada com a multa de ofício**, visto que a sanção determinada pelo sistema é notória: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal – **sem excluir qualquer mês do ano-calendário** –, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (quando há ausência de pagamentos a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário. Além disso, expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

Assim, diferente do que sustenta a Recorrente, a inovação legislativa, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de dezembro de 2006 (conforme verificado no caso em tela), afastou qualquer incerteza atinente a possibilidade de aplicação concorrente das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal. As hipóteses de incidência que justificam a exigência das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em virtude da ausência de pagamento da estimativa são díspares, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao

final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido, divergindo da apurada consoante o ajuste anual; e os vencimentos ocorrem até o último dia útil do mês seguinte – **a estimativa relativa à competência de dezembro, até o último dia útil de janeiro do ano seguinte** -, diferente do ajuste anual, quando eventual saldo deve ser recolhido até 31 de março do ano seguinte.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

Nota-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, versam sobre pilares fáticos diferentes e autônomos, com distinções claras na materialidade e temporalidade da apuração que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, aplica-se sobre o tributo não pago ou parcialmente pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, cujo fato gerador completa-se ao final do trimestre ou do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado, e é imputada sobre a estimativa não recolhida ou parcialmente recolhida, apurada conforme balanço/balancetes de suspensão elaborados mês a mês ou, ainda, mediante receita bruta acumulada mensalmente.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra "b", do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas. A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento

mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

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

Ademais, é importante reprimir que as decisões do STJ e da Câmara Superior deste Tribunal colacionadas pela Defesa, não detêm força para nos vincular.

De outro giro, o entendimento aqui externado encontra amparo tanto na Câmara Baixa, como na Alta deste Tribunal, consoante ementas exemplificativas:

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

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

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (AC nº 1301-006.749 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 21/02/24)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

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

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

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (AC nº 9101-002.438 – 1ª Turma – Sessão de 20/09/16)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006, 2008, 2009 MULTA ISOLADA.

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período base de incidência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo.

Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. (AC nº 9101-002.598 – 1ª Turma – Sessão de 10/05/18)

Por derradeiro, e em especial em relação à **suposta aplicação do princípio da consunção**, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate, com o qual pactuo e adoto:

“Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados CONSUNTOS, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado CONSUNTIVO, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente,

deste último, O SUJEITO ATIVO SÓ DEVERÁ SER RESPONSABILIZADO PELO ILÍCITO MAIS GRAVE².

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe CRIME PROGRESSIVO quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um MINUS em direção a um PLUS³. (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.”

² RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: . Acesso em: 6 dez. 2010.

³ Idem, Idem

Por todo o exposto, **oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário no que toca ao pedido de cancelamento da multa isolada, no percentual de 50%, sobre o não recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas mensais.**

7 DO DISPOSITIVO

Ante ao exposto, oriento meu voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO** no que toca ao pedido de cancelamento da multa isolada, no percentual de 50%, sobre o não recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas mensais.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho