



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	15746.720816/2020-69
ACÓRDÃO	1201-007.728 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONSTRUTORA MARQUISE S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

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

AUTO DE INFRAÇÃO. INCORREÇÃO NA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA.

Eventual incorreção na apuração da base de cálculo não macula a validade do auto de infração, mormente se não há prejuízo à defesa.

PRESUNÇÃO SIMPLES. PROVA INDICIÁRIA.

A prova indiciária é meio idôneo admitido em Direito, quando a sua formação está apoiada em uma concatenação lógica de fatos, que se constituem em indícios precisos, econômicos e convergentes. O indício é considerado signo de outra coisa somente em três condições: quando não pode ser explicado de maneira mais econômica ("econômico"); quando aponta para uma quantidade limitada de causas possíveis (precisão) e quando se encaixa com outro indício (convergência). O atributo de convergência é que dá o verdadeiro tom da intensidade da conclusão, isso quer dizer que indícios com baixas intensidades, aparentemente sem importância, quando convergentes podem produzir também uma forte e grave conclusão.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

CUSTO OU DESPESAS. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE.

Quando comprovado que as mercadorias foram entregues e os serviços efetivamente prestados, os gastos sejam necessários à manutenção da fonte produtora dos rendimentos, além de serem usuais e normais no ramo de atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, as importâncias pagas ou incorridas são dedutíveis para efeito de apuração do lucro real.

CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade dos custos e despesas operacionais com serviços prestados por terceiros requer prova produzida a partir de documentação hábil e idônea, além da comprovação da efetiva realização dos serviços contratados.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CTN. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. REsp Nº 973.733/STJ.

O termo inicial do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação rege-se pelo art. 150, § 4º, do CTN, quando há pagamento antecipado, ainda que parcial, inexistente confissão integral do débito. Na ausência de pagamento antecipado ou na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN. Inteligência do entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 973.733, julgado sob o rito dos recursos repetitivos.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2015

IR-FONTE. ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995.

Caso o beneficiário do pagamento não seja identificado é devido o lançamento; caso o seja, necessário verificar se a operação e a causa do pagamento foram comprovadas. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, venda, entre outros) que enseja o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa.

IR-FONTE DE 35%. PAGAMENTO À BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA. PRESUNÇÃO LEGAL. PROVA.

A exigência do IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 (35%) tem natureza de presunção legal, ou seja, a partir de um fato conhecido (o

pagamento) e da negativa do fiscalizado em informar o destinatário ou a real origem econômica do pagamento, a lei permite a exigência do tributo de quem fez o pagamento, por uma presunção de omissão de receita por parte do destinatário do pagamento, associada a uma substituição tributária. Nesse viés, a fiscalização não está obrigada a rastrear a utilização do pagamento e o contribuinte pode afastar a acusação fiscal ao demonstrar que não houve o pagamento (negativa do fato conhecido) ou ao apontar, cumulativamente, o destinatário do pagamento e a sua real origem econômica.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTOS DE IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Nos termos da Súmula CARF nº 114, o Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

BIS IN IDEM - IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS. IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA. EXIGÊNCIA SIMULTÂNEA. COMPATIBILIDADE.

Sujeita-se à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado por pessoa jurídica a beneficiário não identificado, bem assim os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

A tributação pelo Imposto de Renda exclusivamente na fonte, em relação a pagamentos a beneficiários não identificados ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa, não exclui a incidência de IRPJ e CSLL resultante da glosa dos custos comprovados por documentos fiscais inidôneos, os quais são indedutíveis por previsão legal expressa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2015

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, bem como os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. REGRA GERAL APLICÁVEL.

Um dos efeitos produzidos pela apresentação do Recurso Voluntário tempestivo é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

MULTA DE OFÍCIO MAJORADA. REQUISITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A multa majorada (100%) exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa. A Lei nº 14.689/23 positivou tal exigência no parágrafo §1º- C do 44 da Lei nº 9430/96 ao determinar que a qualificação da multa majorada não se aplica quando não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio.

No caso, os documentos/elementos apurados pela Fiscalização não permitem afirmar sem sombra de dúvidas que a Recorrente praticou uma das hipóteses tipificadas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, perante o Fisco. Assim, as irregularidades apuradas, as quais estão devidamente comprovadas nos autos, sujeitam-se à multa de 75%.

IRPJ/CSLL. MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, quando decorrente de glosa de despesas ou de desconsideração de planejamento tributário, por exemplo, não configura conduta autônoma em relação à infração punida pela multa de ofício incidente sobre o tributo apurado ao final do período. Nessa hipótese, a ausência de antecipação constitui efeito direto e indissociável da infração principal. Caracterizada a dupla penalização sobre o mesmo fato gerador, aplica-se o princípio da consunção, pelo qual a sanção mais gravosa absorve a de menor alcance. A multa de ofício prevalece e afasta a multa isolada. Entendimento alinhado ao Tema nº 487 do STF, jurisprudência atual do CARF e orientação corroborada pelo Parecer SEI nº 1535/2026/MF da PGFN. Ressalva-se a exigibilidade da multa isolada nos casos de infração autônoma pela falta de recolhimento de estimativas, quando inexistente apuração de tributo ao final do período.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE DIRETORES DE S/A. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DO EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO À LEI OU A ESTATUTOS.

Afasta-se a responsabilidade tributária solidária de diretores quando não restar caracterizada a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei ou a estatutos.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2015

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do IRPJ, *mutatis mutandis*, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à CSLL, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2015

CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE. GLOSA.

Na apuração da contribuição, devem ser glosados pelo Fisco os créditos da não-cumulatividade descontados em desacordo com os preceitos legais.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CTN. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. REsp Nº 973.733/STJ.

O termo inicial do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação rege-se pelo art. 150, § 4º, do CTN, quando há pagamento antecipado, ainda que parcial, inexistente confissão integral do débito. Na ausência de pagamento antecipado ou na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN. Inteligência do entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 973.733, julgado sob o rito dos recursos repetitivos.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2015

CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE. GLOSA.

Na apuração da contribuição, devem ser glosados pelo Fisco os créditos da não-cumulatividade descontados em desacordo com os preceitos legais.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CTN. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. REsp Nº 973.733/STJ.

O termo inicial do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação rege-se pelo art. 150, § 4º, do CTN, quando há pagamento antecipado, ainda que parcial, inexistente confissão integral do débito. Na ausência de pagamento antecipado ou na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN. Inteligência do entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 973.733, julgado sob o rito dos recursos repetitivos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento aos recursos voluntários nos seguintes termos: (1) quanto às preliminares: (1.1) por voto de qualidade, rejeitar a preliminar de nulidade dos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS por vício material insanável. Vencidos os Conselheiros Isabelle Resende Alves Rocha, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Lucas Issa Halah, que votaram por acolhê-la; e (1.2) por unanimidade de votos, rejeitar as demais preliminares de nulidade e de ilegitimidade passiva relativa ao lançamento do IRRF, nos termos do voto do Relator; e (2) quanto ao mérito: (2.1) por unanimidade de votos, nos termos do voto do Relator: (2.1.1) acolher parcialmente a prejudicial de decadência para exonerar os lançamentos de PIS e Cofins, relativos aos fatos geradores ocorridos entre 31/01/2015 e 30/11/2015, rejeitando apenas à referente aos fatos geradores ocorridos em 31/12/2015; (2.1.2) rejeitar as prejudiciais de decadência relativas aos lançamentos de IRPJ, CSLL e IRRF; (2.1.3) exonerar os créditos tributários integrantes da lide, juntamente com os acréscimos legais correspondentes, decorrentes das glosas de custos e despesas consideradas indedutíveis, para fins de IRPJ e CSLL, dos créditos da não cumulatividade indevidamente descontados, para fins de PIS e Cofins, e das exigências de IRRF sobre pagamentos sem causa, relativos às operações da Construtora Marquise S.A. com Mar e Ambiente – Assessoria e Representação Ltda. e Vale do Ivaí Ltda.; (2.1.4) exonerar os créditos tributários correspondentes aos lançamentos de multas isoladas de IRPJ/CSLL imputadas sobre estimativas mensais; (2.1.5) manter os créditos tributários integrantes da lide, juntamente com os acréscimos legais correspondentes, relativos às exigências de IRRF sobre pagamentos sem causa decorrentes dos pagamentos efetuados pela Construtora Marquise S.A. a Maceará Construções e Comércio Ltda., Azteca Engenharia S.A. e J da S Andriola Serviços; (2.1.6) afastar a majoração da multa de ofício; e (2.1.7) afastar as responsabilidades tributárias atribuídas a José Carlos Valente Pontes, José Erivaldo Arraes, Hugo Nery dos Santos e Renan Vale de Carvalho; e (2.2) por voto de qualidade, manter os créditos tributários integrantes da lide, juntamente com os acréscimos legais correspondentes, decorrentes das glosas de custos e despesas consideradas indedutíveis, para fins

de IRPJ e CSLL, e dos créditos da não cumulatividade indevidamente descontados, para fins de PIS e Cofins - observado o reconhecimento da decadência previsto no item (2.1.1) -, relativos às operações da Construtora Marquise S.A. com a Maceará Construções e Comércio Ltda., Azteca Engenharia S.A. e J da S Andriola Serviços. Vencidos os Conselheiros Isabelle Resende Alves Rocha, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Lucas Issa Halah, que votaram por exonerá-los por entenderem que houve inobservância do critério temporal aplicável na apuração das respectivas bases de cálculo.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Raimundo Pires de Santana Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira (substituto integral), Marcelo Antônio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah e Nilton Costa Simoes (Presidente).

RELATÓRIO

Da Introdução

Trata o presente de Recursos Voluntários, às fls. 44.972/45.013, 45.020/45.025, 45.034/45.054, 45.063/45.082, 45.091/45.111, 45.120/45.150 e 45.158/45.199 apresentados em face do acórdão nº 110-005.353, exarado pela 5ª Turma da DRJ10, em 22/06/2021, às fls. 44.897/44.931, que julgou improcedente as Impugnações protocoladas pela CONSTRUTORA MARQUISE S/A (doravante denominada MARQUISE) e Responsáveis Tributários, às fls. 44.029/44.095, 44.588/55.599, 44.624/44.645, 44.824/44.836 e 44.843/44.854, contra Autos de Infração lavrados pela Superintendência da 8ª RF, às fls. 43.617/43.777, através dos quais foram constituídos os tributos abaixo relacionados, no montante de R\$ R\$ 23.276.800,66 (duzentos e onze milhões, novecentos e oitenta e cinco mil, duzentos e trinta e seis reais e noventa centavos), aí incluídos principal, acrescido de multa de ofício de 150% e de juros moratórios, apurados em conformidade com o regime tributário do Lucro Real, referente ao ano-calendário de 2015 (regime

de apuração anual). Além disso, também foi caracterizada a responsabilidade tributária das seguintes pessoas físicas: JOSE CARLOS VALENTE PONTES, JOSE ERIVALDO ARRAES, HUGO NERY DOS SANTOS e RENAN VALE DE CARVALHO, em relação ao crédito tributário constituído:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ	R\$ 2.009.760,00
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2020)	R\$ 748.836,57
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 3.014.640,00
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	R\$ 896.880,00
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 6.670.116,57
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL	R\$ 723.513,60
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2020)	R\$ 269.581,16
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 1.085.270,40
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	R\$ 361.756,81
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 2.440.121,97
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	R\$ 85.850,58
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2020)	R\$ 37.025,89
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 128.775,83
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 251.652,30
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS	R\$ 395.433,14
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2020)	R\$ 170.543,78
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 593.149,68
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 1.159.126,60

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF	R\$ 4.359.446,55
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2020)	R\$ 1.857.167,00
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 6.539.169,67
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 12.755.783,22

Da Autuação

Inicialmente, consoante Termo de Verificação Fiscal – TVF, às fls. 43.676/43.776, no caso em apreço, os elementos apurados evidenciam similaridade material e comportamental com o padrão de fraude identificado na Operação Descartes - segundo informações divulgadas pela Receita Federal do Brasil¹ -, notadamente no pagamento de valores expressivos a empresas sem capacidade operacional, corroborando as inconsistências detalhadas no procedimento fiscal.

A ação fiscal foi iniciada com procedimento diligencial objetivando confirmação de indícios correlacionados com contratação pela Autuada de empresas sem capacidade operacional ou com inconsistências graves relacionadas com suas respectivas atividades.

Após solicitação de informações e minuciosas análises, o Fisco decidiu abrir procedimento de fiscalização que culminou na presente constituição de crédito tributário. Este último procedimento envolveu 23 empresas. Destas, em essência, a conclusão foi a de que serviços contratados pela MARQUISE junto as empresas: **MACEARÁ CONSTRUÇÕES, AZTECA ENGENHARIA, MAR E AMBIENTE ASSESSORIA, ANDRIOLA SERVIÇOS** e **VALE DO IVAÍ** inexistiram.

Em suma, considerando que o regime de tributação eleito pelo Sujeito Passivo no ano de constituição do crédito foi o de Lucro Real Anual, bem como a forma de apuração do PIS e da COFINS ocorreu pelos regimes não cumulativo e cumulativo (misto), o entendimento das Autoridades Tributárias envolvidas foi de que os serviços não foram devidamente prestados, sendo está a fundamentação básica da presente constituição dos seguintes créditos tributários calcada nas seguintes infrações: a) IRPJ e CSLL - glosas de custos/despesas; b) PIS e COFINS - glosa de créditos da não-cumulatividade descontados em desacordo com os preceitos legais; c) IRRF sobre pagamentos sem comprovação da operação ou da causa.

Ademais, impende destacar que, em cumprimento ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal 08.0.01.00-2020-00252-5 (TDPF), a Autoridade Tributária informou que concluiu, de forma parcial, ação fiscal aberta para os períodos referente aos anos de 2015 a 2017 relativa à verificação de cumprimento de obrigações tributárias correlacionadas com os sinalados

¹ Notícia consultada em 19/04/2026, 10h28:

<https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/marco/operacao-descarte-2013-receita-federal-e-policia-federal-investigam-fraude-milionaria-e-lavagem-de-dinheiro-em-sao-paulo-e-minas-gerais>

tributos. Quer dizer, **nos presentes autos, a constituição do crédito refere-se, de forma exclusiva, ao ano-calendário de 2015.**

Das Impugnações

Cientificados, a autuada e os responsáveis tributários apresentaram impugnação.

No que toca à impugnação da MARQUISE, merecem destaque as seguintes razões de fato e de direito abaixo sintetizados:

a) Das Preliminares:

- i. De Nulidade dos Autos de Infração, por não terem indicado, precisamente, contra qual ação deveria a Recorrente se defender da sua atuação, impedido assim o direito de defesa, tudo com base no art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72;
- ii. De Nulidade dos Autos de Infração, visto que o Termo de Verificação Fiscal resta ausente de fundamentação, conforme art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, bem como inexistente subsunção do fato à norma, nos termos do art. 10, III e VI, do Decreto nº 70.235/72; e
- iii. De Nulidade dos Autos de Infração, uma vez que resta devidamente comprovado e demonstrado o erro na identificação do sujeito passivo, uma vez que os agentes fiscais imputaram à Impugnante responsabilidade de terceiros.

b) Das Prejudiciais do Mérito:

- i. Da decadência do lançamento referente ao IRRF em relação aos créditos tributários de 02/01/2015, 08/01/2015, 24/02/2015, 06/03/2015, 18/03/2015, 17/04/2015, 07/05/2015, 28/05/2015, 18/06/2015, 01/07/2015, 08/07/2015, 14/08/2015, 21/08/2015, 08/09/2015, 13/10/2015, 09/11/2015, 20/11/2015, referentes aos pagamentos realizados à empresa MAR E AMBIENTE, bem como que seja reconhecida, de toda sorte, a decadência de todo o período de 12/01/2015 até 10/12/2015, pelos demais fatos geradores dos outros prestadores de serviços;
- ii. Da decadência da imputação da multa isolada dos meses de janeiro a novembro de 2015, nos termos do art. 150, §4º do CTN; e
- iii. Da decadência dos lançamentos de Pis e Cofins dos períodos de janeiro a novembro de 2015, nos termos do art. 150, §4º do CTN.

c) Do Mérito:

- i. Que seja reconhecida a improcedência de todo o Auto de Infração, visto não existirem argumentos suficientes para sua manutenção, especialmente tendo em vista que os serviços prestados pelas empresas MACEARÁ, AZTECA, MAR E

AMBIENTE, ANDRIOLA e VALE DO IVAÍ foram devidamente realizados e os respectivos pagamentos regularmente contabilizados e informados na ECD;

- ii. Que seja cancelada a autuação relativa à multa isolada de 50% calculada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL, em razão da impossibilidade da incidência concomitante da multa de ofício e da multa isolada e, principalmente, pelo fato da Impugnante ter recolhido regularmente as estimativas com base nos balanços de suspensão e redução em 2015;
- iii. Da inexistência do fato gerador do IRRF, previsto no art. 61 da Lei nº 8.981/95, tendo em vista que restam identificados todos os beneficiários dos pagamentos realizados, bem como a causa desses pagamentos;
- iv. Que, em qualquer situação, seja reconhecido que nenhum ato praticado pela Impugnante, ou seus sócios, foi eivado de dolo, afastando a incidência de qualquer tese de fraude, sonegação ou conluio, bem como afastando as multas qualificadas impostas; ou, caso ainda se entenda pela manutenção da penalidade, que estas sejam reduzidas ao patamar de 75%, sem incidência do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

No que diz respeito às impugnações dos Responsáveis Tributários, o conteúdo de ambas, excluindo a peça impugnatória do Sr. Renan Vale de Carvalho (Petição) analisada de forma específica na sequência, são similares e segue estrutura textual e argumentativa idêntica, qual seja:

TÓPICOS DAS IMPUGNAÇÕES	
Item	Descrição
I	DA TEMPESTIVIDADE
II	DOS FATOS
Preliminares	
III.1	AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO ELEMENTO “INFRAÇÃO A LEI” – CERCEAMENTO DE DEFESA
Mérito	
IV.1	DA INEXISTÊNCIA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SEJA ELA SOLIDÁRIA OU PESSOAL
IV.2	DAS ALEGAÇÕES DE DEFESA DO SUJEITO PASSIVO PRINCIPAL
V	DOS PEDIDOS

Quanto à impugnação do Sr. Renan, destaca-se os seguintes argumentos:

- a) Dos Fatos;
- b) Dos exatos limites da responsabilidade solidária imputada - Dos Créditos tributários estritamente relacionados a Azteca;
- c) Das justificativas para a contratação da Azteca e do contexto das obras de infraestrutura da Ferrovia Transnordestina;

- d) Da improcedência das ponderações lançadas pela Auditoria Fiscal na relação jurídica entre Marquise e Azteca; e
- e) Da inexistência dos requisitos necessários para a responsabilização do diretor.

Da Decisão Recorrida

Após apreciar os Autos de Infração e as Impugnações apresentadas pela Recorrente e Responsáveis Tributários, a 5ª Turma da DRJ10 exarou o Acórdão nº 110-005.353, em 22/06/2021, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente as impugnações apresentadas, mantendo integralmente o crédito tributário exigido, bem como as responsabilidades tributárias imputadas aos senhores: Jose Carlos Valente Pontes, Jose Erivaldo Arraes, Hugo Nery dos Santos e Renan Vale de Carvalho. O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ.

Ano de 2015.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A nulidade de crédito constituído deve restringir-se à evidência de lesão a princípio de Ampla Defesa e Competência, ambos tratados de forma específica em norma que regula o Processo Administrativo Fiscal - PAF.

O PAF é demarcado por duas fases. Em fase inquisitória ou de perseguição fiscal, onde a Autoridade Tributária investiga e colhe elementos para formalizar eventual crédito tributário. Em fase litigiosa, iniciada com impugnação de Sujeito Passivo. Somente com início de fase litigiosa instaura-se plenamente o contraditório, abrindo-se ao Sujeito Passivo oportunidade para produzir contraprova e perquirir diligências que entender cabíveis, as quais poderão ser ratificadas pela Autoridade Julgadora.

DECADÊNCIA. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.

Em constituições de crédito que envolvem Crimes Contra a Ordem Tributária, em regra, o prazo decadencial, inclusive para multas isoladas, se desloca, observando especificidades que regem a matéria, para o primeiro dia de exercício seguinte ao qual o lançamento poderia ter sido efetuado.

LEGITIMIDADE PASSIVA. IRRF. BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. RESPONSABILIDADE.

O Sujeito Passivo de Obrigação Principal diz-se Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com situação que constitua respectivo fato gerador de obrigação tributária. É lícita constituição de IRRF decorrente de beneficiário não identificado em paralelo com outras infrações oriundas de ilícitos praticados pelo Sujeito Passivo Principal. Em tal contexto é inconsistente eventual alegação de ilegitimidade passiva atribuída a Sujeito Passivo Principal.

IRPJ/CSLL. INDEDUTIBILIDADE DE CUSTOS E DESPESAS.

Valores escriturados, não lastreados em documentação hábil e idônea que comprove efetividade de operações realizadas com terceiros são indedutíveis para efeitos de apuração de bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

Tal entendimento aplica-se, inclusive, quando há negócio jurídico formalizado e pagamentos. Basta que a Autoridade Tributária, por meio de conjunto de provas devidamente indicadas, evidencie existência fática de inconsistências que justifiquem, por si só, entendimento de que há incapacidade estrutural ou operacional de empresas receptoras de tais pagamentos.

IRRF. NÃO COMPROVAÇÃO DE OPERAÇÕES. PRESUNÇÃO LEGAL.

Está sujeito à incidência de Imposto de Renda na Fonte, à alíquota de 35%, pagamentos vinculados a operações não comprovadas que resultarem em beneficiários não identificados. O rendimento será considerado líquido, cabendo reajustamento de rendimento bruto. É lícita constituição de tal incidência em paralelo com outras oriundas de ilícitos praticados pela Autuada.

ÔNUS DE PROVA. PRESUNÇÃO LEGAL.

Estabelecida presunção legal de omissão de retenção na fonte sobre transferência de recursos a terceiros, caracterizada por pagamento cuja causa não foi devidamente comprovada, o ônus de prova é do Contribuinte, cabendo a ele produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência de infrações.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CUMULATIVIDADE.

É cabível exigência cumulativa de multa de ofício com multa isolada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SONEGAÇÃO. PREVISÃO LEGAL.

Estando a multa de ofício qualificada expressamente prevista na legislação de regência, não havendo desconfiguração de provas indicadas pelo Fisco, cabe manutenção de penalidade de 150% imposta de ofício pela Autoridade Tributária.

SUJEIÇÃO PASSIVA

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Respondem conjunta ou isoladamente pela infração quem quer que, de qualquer forma, tenha concorrido para a infração ou dela se beneficiado.

DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA.

Jurisprudências e Doutrinas não vinculam o julgamento. Neste sentido, não trazem conteúdo normativo positivo. Exceções valem para decisões do Supremo Tribunal Federal nas quais houver declaração de inconstitucionalidade de norma.

Impugnação Improcedente***Crédito Tributário Mantido*****Dos Recursos Voluntários**

A MARQUISE tomou ciência da sobredita decisão em **31/08/2021**, através da sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, às fls.44.965. Já os Responsáveis Tributários foram cientificados nas seguintes datas: Renan Vale de Carvalho, em **27/12/2021**, através de Aviso de Recebimento - AR, às fls.44.969; Hugo Nery dos Santos, em **27/12/2021**, através de AR, às fls.44.968; Jose Erivaldo Arraes, em **27/12/2021**, através de AR, às fls.44.967; e Jose Carlos Valente Pontes, em **24/12/2021**, através de AR, às fls.44.966.

Do Recurso Voluntário Impetrado Pela CONSTRUTORA MARQUISE S/A

Indignada a Recorrente protocolou, em **30/09/2021**, Recurso Voluntário, às fls. 44.972/45.013. Nessa quadra, citando doutrina e jurisprudências administrativas e judiciais, além da tempestividade, repisou as argumentações carreadas na peça impugnatória e requereu a reforma do acórdão atacado com base nas seguintes razões de fato e de direito abaixo sintetizadas:

a) Das Preliminares:

- i. De Nulidade do Acórdão Recorrido – Por Cerceamento do Direito de Defesa;
- ii. Da Ilegitimidade Passiva no Lançamento do IRRF – Por Erro na Identificação do Sujeito Passivo e Erro na Fundamentação do Acórdão.

b) Do Mérito:

- i. Das Prejudiciais de Decadência:
 - Da Inaplicabilidade da Súmula Carf nº 72; e
 - Do Lançamento de IRRF em Razão do Pagamento Parcial.
- ii. Da Impossibilidade de Glosas dos Custos/Despesas na Apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS:
 - Da Efetiva Prestação de Serviços Por Parte das Empresas MACEARÁ, Azteca, Mar e Ambiente, Andriola e Vale do Ivaí.

- iii. Da Impossibilidade de Aplicação de Multa Isolada pela Suposta Falta de Recolhimento de IRPJ E CSLL;
- iv. Do IRRF Sobre Pagamentos Sem Causa ou de Operação Não Comprovada e Beneficiário Não Identificado; e
- v. Da Multa Qualificada.

Das Razões Aditivas ao Recurso Voluntário

Em **08/12/2021**, a Recorrente atravessou petição, às fls. 45.020/45/025, através da qual requereu **declaração de nulidade dos lançamentos de ofício** do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, **em razão de ter ocorrido erros nos cálculos e, por conseguinte, vício material insanável.**

Dos Recursos Voluntários Impetrados Pelos Responsáveis Tributários, os Senhores: Jose Carlos Valente Pontes, Jose Erivaldo Arraes e Hugo Nery dos Santos.

Insatisfeitos, os sinalados Responsáveis Tributários protocolaram, em **25/01/2022**, Recurso Voluntário, em peças separadas, às fls. 45.034/45.054, 45.063/45.082 e 45.091/45.111.

Inicialmente, registro que as peças recursais são praticamente idênticas. Nessa quadra, citando doutrina e jurisprudências administrativas e judiciais, além da tempestividade, repisaram as argumentações carreadas nas respectivas peças impugnatórias e combateram a manutenção das suas responsabilidades tributárias com base nas seguintes razões de fato e de direito abaixo sintetizadas:

a) Das Preliminares:

- i. Da Ratificação de Todos os Argumentos Apresentados em Sede de Preliminar na Peça Impugnatória;
- ii. Da Nulidade do Acórdão Por Cerceamento do Direito de Defesa;
- iii. Da Nulidade Dos Termos de Sujeição Passiva por Cerceamento do Direito de Defesa;
- iv. Da Nulidade Dos Termos de Sujeição Passiva Por Descumprimento da Unicidade de Lançamento;
- v. Da Nulidade do Acórdão Recorrido Por Incompetência Para Imputar Crimes; e
- vi. Da Nulidade da Autuação Por Vício Material Insanável.

b) Do Mérito:

- i. Ratifica todos os argumentos de mérito apresentados pelo Sujeito Passivo Principal na peça impugnatória; e
- ii. Da Inexistência da Responsabilidade Tributária – Solidária ou Pessoal.

Do Recurso Voluntário Impetrado Pelo Responsável Tributário Sr. Renan Vale de Carvalho.

Indignado, o apontado Responsável Tributário protocolou, em **25/01/2022**, Recurso Voluntário, às fls. 45.120/45.150. Nessa toada, citando doutrina e jurisprudências administrativas e judiciais, além da tempestividade e da produção dos efeitos suspensivos em relação ao conteúdo decisório de 1ª instância, repisou as argumentações carreadas na peça impugnatória e combateu a manutenção de sua responsabilidade tributária com base nas razões de fato e de direito abaixo sintetizadas:

a) Das Preliminares:

- i. Da Ausência de Efetiva Apreciação dos Argumentos Lançados na Impugnação. Contraditório Meramente Formal. Decisão Genérica. Carência de Motivação/Fundamentação Suficiente a Manutenção dos Termos do Relatório Fiscal. Nulidade. Precedentes do CARF; e
- ii. Da Premissa Equivocada do Acórdão. Do Âmbito de Apuração dos Fatos Neste Procedimento Fiscal em Relação ao Recorrente. Relação Marquise X Azteca. Acórdão Afirma Que o Recorrente, na Impugnação Não Rebateu todos os Argumentos do Relatório Fiscal.

b) Do Mérito:

- i. Da Improcedência das Imputações Lançadas em Acórdão na Relação Jurídica entre MARQUISE e AZTECA;
- ii. Da Inexistência dos Requisitos Necessários para a Responsabilização do Diretor; e
- iii. Da Ausência de Crime. Imputação Genérica. Direito Penal Apura Fatos e Não Condições Pessoais.

É o Relatório

VOTO

Conselheiro **Raimundo Pires de Santana Filho**, Relator

1 DA ADMISSIBILIDADE

Apresentaram recursos voluntários, em peças separadas, a Recorrente e os Responsáveis Tributários, os Senhores: Jose Carlos Valente Pontes, Jose Erivaldo Arraes, Hugo Nery dos Santos e Renan Vale de Carvalho.

Nessa senda, entendo que foram tempestivos e, levando-se em conta os demais requisitos de admissibilidade, conheço integralmente dos recursos voluntários impetrados.

2 DA DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA

Inicialmente, cumpre esclarecer que os acórdãos das instâncias administrativas, bem como decisões judiciais e posicionamentos doutrinários, embora de inestimável valor como fonte de consulta, servem apenas como forma de ilustrar e reforçar a argumentação dos litigantes, dado que não têm o condão de alterar determinações expressas na legislação.

Ademais, no que diz respeito às decisões judiciais, além de não se constituírem em normas complementares do direito tributário nos termos do art. 100, do CTN², devem ser respeitadas as limitações impostas pelo Decreto nº 2.346/1997, e as determinações contidas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002. Quanto às citações doutrinárias que a defendente traz lume em

² Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

seu petitório, em diversos tópicos da peça recursal, ressalva-se que a doutrina não integra a legislação tributária, conforme define o art. 96, do Código Tributário Nacional – CTN³.

Também as decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade administrativa de Julgamento, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do art. 26 A, do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei 11.196/2005⁴. Veja-se também a conclusão do Parecer Normativo Cosit nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013, que se presta a bem elucidar o tema:

Diante do exposto, conclui-se que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.

3 DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE

Antes de analisarmos os pleitos preliminares e meritórios apresentados pela Defesa, consta do Recurso Voluntário do Responsável Tributário Sr. Renan Vale de Carvalho requisição em favor da suspensão da exigibilidade dos débitos lançados de ofício.

Aqui, convém ressaltar que a própria Impugnação e o Recurso Voluntário, suspendem a exigibilidade do crédito. Essa é a regra geral de atribuição de efeito suspensivo aos recursos, estampada no inciso III, do art. 151, do Código Tributário Nacional (CTN)⁵. Destarte, nos

³ Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

⁴ Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

⁵ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
(...)

termos da legislação ora citada e por ter a MARQUISE e os Responsáveis Tributários atravessado tempestivamente os apontados recursos, neste momento a exigência encontra-se suspensa.

4 DAS PRELIMINARES DE NULIDADE

4.1 DA INTRODUÇÃO

A Recorrente e os Responsáveis Tributários alegaram que os atos administrativos estão eivados de nulidade por diversos motivos abaixo consolidados:

- a) Dos Autos de Infração por vício material insanável
- b) Dos Atos Administrativos por carência de fundamentação e cerceamento do direito de defesa;
- c) Do Acórdão recorrido por incompetência para imputar crimes;
- d) Do Acórdão recorrido por afirmar que o Responsável Tributário Sr. Renan Vale de Carvalho não combateu todos os argumentos; e
- e) Dos Termos de Sujeição Passiva por cerceamento do direito de defesa e descumprimento da unicidade de lançamento.

Antes de aprofundarmos a análise individualizada dos apontados questionamentos, é salutar esclarecer que em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa esculpidos no inciso LV, art. 5º, da Constituição Federal⁶, tem-se como dispositivo legal aplicável no âmbito da Administração Tributária o Decreto nº 70.235, de 1972, que versa a respeito do processo administrativo fiscal e do julgamento do contencioso (PAF), por conseguinte, no tema, não demanda aplicação subsidiária de outros dispositivos da lei geral do processo administrativo federal (Lei nº 9.784/1999).

A par disso, observa-se que consoante o art. 14, do Decreto nº 70.235, de 1972⁷, a fase processual da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva da exigência e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração Tributária. Neste ponto,

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

(...)

⁶ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

⁷ Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

merece citação a Súmula CARF nº 162⁸, estabelecida nos termos do art. 123, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, através da qual se denota que **só a partir do protocolo da impugnação se instaura o direito ao contraditório e a ampla defesa**.

Ainda, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972⁹, somente se pode cogitar de declaração de nulidade do ato administrativo de lançamento quando o ato tiver sido lavrado por agente incompetente (art. 59, inciso I) ou, quando a preterição do direito de defesa se der em uma fase posterior à lavratura do ato pela autoridade fazendária (art. 59, inciso II). Veja-se que as demais irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade, sendo sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se por este ocasionadas, ou se não influírem na solução do litígio, conforme o art. 60, do assinalado dispositivo.

Feita a introdução, segue análise dos pleitos de nulidade arguidos pelos Responsáveis Tributários.

4.2 DA NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO POR VÍCIO MATERIAL INSANÁVEL

Inicialmente, impende registrar que, no que toca a este pleito, apesar da Recorrente apenas ter requerido em **08/12/2021**, mediante petição, às fls. 45.020/45.025, quer dizer mais de dois meses após o protocolo da sua peça recursal, tempestivamente os Responsáveis Tributários igualmente requereram, portanto, encontra-se apto a ser apreciado uma vez que qualquer questionamento apresentado pelo Sujeito Passivo ou Responsáveis Tributários aproveita aos demais.

Superado esse obstáculo, em breve síntese, as Defesas sustentam que deve ser **declarada a nulidade** dos lançamentos de ofício do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, bem como da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, **em razão da**

⁸ **Súmula CARF nº 162:** O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

⁹ Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Autoridade Autuante ter apurado a base de cálculos dos sinalados tributos em desacordo com a legislação, configurando, **vício material insanável**. Ademais, acrescentaram que tal vício não pode ser corrigido pelo CARF, **sob pena de alterar o critério jurídico do lançamento**, em afronta ao art. 146 do CTN. Em prol dessas acepções, citaram jurisprudências deste Tribunal que entendeu amoldáveis ao caso.

Neste ponto, é salutar ressaltar que, nesse momento, vamos nos ater exclusivamente a apreciação da questão de natureza preliminar, por se tratar de suscitação de suposto vício material, uma vez que, embora os Interessados não terem se insurgido especificamente na fase contenciosa de primeira instância, entendo que o direito de contestar não se encontra precluso, nos termos do art. 17 do Decreto no 70.235/72¹⁰, na redação dada pela Lei nº 9.532/97, em respeito ao **princípio da verdade material**. Destarte, quando da análise do mérito, retomaremos, contudo por essa perspectiva.

Prosseguindo, os equívocos apontados pelos Recorrentes que fundamentam o pleito à epígrafe, relaciona-se a atuação da MARQUISE como prestadora de serviços de limpeza pública e construção civil para Administração Pública, pois, consoante a legislação vigente à época dos fatos geradores, as receitas correspondentes deveriam ser apuradas pelo regime de caixa, isto é, somente serem tributadas na medida dos efetivos recebimentos (diferimento).

Logo, por entenderem que a Autoridade Autuante desconsiderou tal diferimento, asseveraram que apurou os tributos de forma equivocada, bem como a multa isolada imputada por insuficiência no recolhimento das estimativas do IRPJ e CSLL, em afronta ao mandamento do art. 142, do CTN¹¹, face ao evidente erro quanto à definição da matéria tributável e base de cálculo, sendo certa a nulidade do auto.

Entendo que não assiste razão aos Recorrentes, pois o fulcro da questão, mesmo que confirmada no âmbito meritório, circunda em erro de fato, que não macula a validade do auto de infração, mormente se não há prejuízo à defesa. Vejamos.

Nessa trilha cognitiva, *ab initio*, importa destacar que, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública, a revisão de ofício de lançamento quando há **ERRO DE FATO** é autorizada pelos arts. 145, III, c/c o art. 149, IV, ambos do CTN¹².

¹⁰ Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

¹¹ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

¹² Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:
(...)

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

(...)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

Aqui, merece registro em que pese autorize a revisão do lançamento quanto ao erro de fato, o Código Tributário Nacional não autoriza a revisão do lançamento quando há – se o caso – **erro de direito**. A esse respeito, são as primorosas considerações de Humberto Ávila:

A mudança de orientação da Administração quer com relação à prática até então adotada, quer com referência aos atos de lançamento já efetuados, só pode dizer respeito a erros de fato, nunca erros de direito. Com efeito, se a Administração, por algum motivo, entende que a legislação foi mal-aplicada, só pode mudar a orientação para o futuro, não para o passado, inclusive por determinação do art. 146 do Código Tributário Nacional. (Segurança Jurídica – Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário, Malheiros, 2011, p. 458)

Como também entende Ricardo Lobo Torres, reiterando a impossibilidade de revisão de lançamento por erro de direito:

Enquanto o artigo 149 exclui o erro de direito dentre as causas que permitem a revisão do lançamento anterior feito contra o mesmo contribuinte, o artigo 146 proíbe a alteração do critério jurídico geral da Administração aplicável ao mesmo sujeito passivo com eficácia para os fatos pretéritos (O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte, RFDT 06/09, dez/03)

Também os assinalados normativos não legitimam tal alteração pela autoridade julgadora administrativa. Em suma, representa o julgamento de processos administrativos uma forma de se controlar a legalidade do lançamento de ofício, carecendo as autoridades julgadoras de competência para refazer o lançamento.

Entretanto, no que tange ao **erro de fato**, de pronto, segundo o art. 60, do Decreto nº 70.235/1972, já transcrito alhures, no âmbito do contencioso administrativo, não importarão em nulidade as demais irregularidades, incorreções e omissões, as quais devem ser sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se por este ocasionadas, ou se não influírem na solução do litígio. Já o § 3º, do art. 18, do mesmo decreto¹³, em respeito aos princípios do contraditório e ao da ampla defesa, garante ao Sujeito Passivo o direito de nova impugnação administrativa quando detectadas incorreções, omissões ou inexatidões de que

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

¹³ Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência.

O art. 41, do Decreto nº 7.574/2011¹⁴, se alinha a tal diretriz legal, explicitando a possibilidade de alteração de lançamento e a necessária oportunização de contencioso desde impugnação administrativa. Inclusive, tal dispositivo também dispõe sobre **erro de fato**, ao possibilitar tal alteração do lançamento por: (a) **apuração incorreta da base de cálculo (inciso I, alínea a)**, (b) não inclusão de matéria devidamente identificada no crédito tributário (inciso I, alínea b) ou (c) fatos novos, desconhecidos pela autoridade lançadora original (inciso II). Ou seja, está devidamente engajado às diretrizes do Código Tributário Nacional.

Enfim, se o Codex Fiscal e demais normas que disciplinam o processo administrativo fiscal admitem a reparação de eventuais erros de fato, notadamente caso seja comprovada a **apuração incorreta da base de cálculo do crédito tributário**, cometidos pela Autoridade Autuante, inclusive quando resultem em agravamento da exigência inicial, cuja correção se perfaz mediante concretização de lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar, **indiscutivelmente não há qualquer óbice em corrigir tal equívoco de fato que se reverta em exoneração**, até porque representa uma típica situação abarcada pelo princípio “*quem pode o mais, pode o menos*”.

Para sedimentar as considerações feitas no presente voto, traz-se à colação o entendimento expresso nas seguintes ementas extraídas de acórdãos desse Egrégio Conselho Administrativo, envolvendo as três seções, notadamente desta ilustre turma, por unanimidade:

AUTO DE INFRAÇÃO. INCORREÇÃO NA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA.

¹⁴ Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexactidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o **caput** terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do **quantum** devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§ 4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o **caput** devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão. (g.n.)

Eventual incorreção na apuração da base de cálculo não macula a validade do auto de infração, mormente se não há prejuízo à defesa. (Acórdão nº 1201-007.035 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA. Sessão de 08/10/2024)

AUTO DE INFRAÇÃO. INCORREÇÃO NA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Eventual incorreção na apuração da base de cálculo não macula a validade do auto de infração, mormente se a apontada imprecisão resta incomprovada. (Acórdão nº 3401-004.376 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 01/02/2018)

ERRO DE FATO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. (Acórdão nº 2001-004.222 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária. Sessão de 28/04/2021)

ERRO DE FATO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA.

Não havendo prejuízo à defesa, não há que se declarar a nulidade do lançamento por erro de fato. (Acórdão nº 2101-002.336 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 17/10/2013)

Quanto a alegação de afronta ao art. 146, do CTN¹⁵, com a devida vênia, equivocam-se as Defesas, posto que a retificação de incorreções na apuração da base de cálculo, por se tratar de erro de fato, conforme exaurido neste voto, não se constitui em mudança do critério jurídico, que consiste em **erro de direito** não incluso nas causas que permitem a revisão de ofício do lançamento, nos termos do art. 149, do CTN.

Face ao exposto, **rejeito a proposição de nulidade afirmada pelos Recorrentes.**

4.3 DOS ATOS ADMINISTRATIVOS – AUTOS DE INFRAÇÃO E ACÓRDÃO RECORRIDO – POR CARÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

A MARQUISE e os Responsáveis Tributários requereram a declaração de nulidades dos atos administrativos – Autos de Infração, Decisão de Primeira Instância e Termos de Sujeição Passiva Solidária – por entenderem que careceram de fundamentação e afrontaram o contraditório e a ampla defesa, com base em diversos motivos. Vejamos.

¹⁵ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Para ser breve, a Recorrente testifica que o Acórdão guerreado não analisou integralmente diversos argumentos apresentados na sua peça impugnatória, apesar de terem sido organizados em tópicos, notadamente documentos e provas cruciais para afastar as glosas, por conseguinte, há deficiência em sua fundamentação, resultando em cerceamento do seu direito de defesa, sendo de rigor a declaração de nulidade. Ademais, os lançamentos de ofício foram baseados exclusivamente em provas indiciárias, além dos fatos que lhe foram imputados não ser do seu conhecimento, visto que praticados por terceiros.

Já os Responsáveis tributários afirmam que a decisão de primeira instância analisou as preliminares de forma simplória e genérica, sem adentrar no mérito de quaisquer dos seus argumentos, mormente a arguição quanto ao cerceamento do direito de defesa, no tocante o TVF não ter indicado expressamente qual a conduta que se enquadraria como infração à lei, ao contrato social ou estatuto social, que alegadamente teria sido praticada, tratando-se de decisão não fundamentada, nos termos do art. 489, §1º, III, do CPC (analogia).

Entendo que não assiste razão aos Recorrentes. A saber.

De início, é **inaceitável acatar a alegação de desrespeito ao contraditório e ampla defesa**, primeiro em razão de, conforme expomos, inclusive trata-se de questão sumulada, só com o protocolo tempestivo da impugnação da exigência é que se instaura a fase litigiosa do procedimento. Portanto, não há que se falar em ampla defesa e contraditório até o momento da apresentação da impugnação – tanto para o Contribuinte como para os Responsáveis Tributários - exceto quando a lei expressamente assim determina (como no caso do art. 42, da Lei nº 9.430/96, por exemplo).

Segundo, em virtude de toda a possibilidade de defesa ter sido dada aos Recorrentes a partir da ciência dos Autos de Infração, Termos de Sujeição Passiva e da Decisão de primeira instância, quer com base nos elementos de prova apontados nos autos e cientificados aos Recorrentes, quer pela profunda e pormenorizada descrição dos fatos levada a efeito pela Autoridade Fazendária e ratificada pelo Acórdão atacado.

Podem os Recorrentes não concordar com as conclusões da Autoridade Autuante e colegiado *a quo*, contudo, isso não torna os atos administrativos nulos.

Em suma, indubitavelmente eles estão motivados de forma explícita, clara e congruente e os responsabilizados foram regularmente cientificados. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

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

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

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

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF (art. 98, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

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

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

Prosseguindo, no que concerne a **ausência de fundamentação e motivação dos Atos Administrativos**, desrespeitando as garantias constitucionais do **contraditório e da ampla defesa**, mais uma vez desacertam as Defesas. A saber.

Inicialmente peço *vênia* para transcrever excertos do voto prolatado pelo eminente Conselheiro Rosaldo Trevisan, parte integrante do Acórdão nº 3401-006.532 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, sessão de 17/06/2019:

*2.1.1.1. Doutrina e a Jurisprudência - seguindo em parte a **Supreme Court** - apontam como direitos iminentes ao devido processo legal e, naquilo que importa, ao contraditório e a ampla defesa, a **oportunidade de deduzir defesa perante o julgador, a oportunidade de apresentar provas ao órgão julgador e o direito de contrariar as provas e argumentos utilizados contra o litigante.***

*2.1.1.2. A Lei nº 9.784 de 1999, seguindo a **pari passu** o entendimento da Suprema Corte Americana, estabeleceu em seu artigo 2º Parágrafo Único inciso X como dever da Administração Pública observar no procedimento administrativo o contraditório e a ampla defesa e, nomeadamente, a garantia aos administrados aos direitos "à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio" **eivando de nulidade o procedimento administrativo (na esteira do que giza o artigo 59 inciso II do Decreto 70.235 de 1972) que viole o direito de defesa.(g.n.)***

Desse modo, impende ressaltar que é possível o decreto de **NULIDADE POR CARÊNCIA DE FUNDAMENTO**, contudo esta nulidade ocorre apenas nos casos em que inexiste no ato administrativo atacado **fundamentos de fato** - corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato -; ou **fundamentos de direito** - dispositivo legal em que se baseia o ato. Se assim ocorrer (ausência de um ou de outro fundamento) o ato administrativo torna-se nulo vez que impede o conhecimento da imputação e, consequentemente, a capacidade de refutá-la, *i.e.*, o exercício do contraditório e a da ampla defesa.

Nessa linha intelectual, é fato que **não pode prosperar a alegação de suposta ausência de motivação e fundamentação dos lançamentos de ofício e da imputação de responsabilidade tributária**, em razão do robusto cabedal de provas apontado, carreado aos autos e cientificado aos Recorrentes, como também pela profunda e pormenorizada descrição dos fatos levada a efeito pela Autoridade Fazendária e ratificada pelo Acórdão atacado, lastreada na legislação vigente.

Quer dizer, contrariamente ao que pensa as Defesas, repiso, os combatidos atos administrativos estão devidamente motivados e fundamentados, de forma clara e objetiva, possibilitando não só o pleno exercício do direito de defesa dos interessados como também o julgamento da presente lide.

In terminis, quanto aos argumentos atinentes ao mérito da autuação e das responsabilizações tributária, apreciaremos em momento oportuno.

Ante o exposto, **entendo que é de rigor o afastamento das preliminares de nulidade** dos atos administrativos atacados.

4.4 DOS ATOS ADMINISTRATIVOS POR INCOMPETÊNCIA PARA IMPUTAR CRIMES

No que tange ao sobredito tema, partindo da premissa de que não compete às Autoridades Fiscais tanto na fase inquisitorial como contenciosa determinar ou não a tipificação de um crime, visto se tratar de competência exclusiva do Poder Judiciário, os Recorrentes asseveraram que as Autoridades Autuante e Julgadora analisaram os fatos geradores somente pelo viés criminal. Nessa toada, requereu a declaração de nulidade dos Autos de Infração e do Acórdão recorrido, visto que os Agentes Fiscais exorbitaram suas competências funcionais, bem como terem dificultado o exercício do sagrado direito a ampla defesa.

Inicialmente, importar repisar que, no âmbito do processo administrativo fiscal, a nulidade só pode ser declarada se houver incompetência do agente ou violação do direito de defesa na fase contenciosa. Ou seja, outras irregularidades, erros ou omissões não geram nulidade automática do ato e só devem ser sanadas se causarem prejuízo ao contribuinte, salvo quando por ele provocadas ou se não influenciarem o resultado do litígio.

Dito isto, repiso o entendimento de que os atos administrativos atacados deixaram absolutamente claros os fundamentos de fato e de direito dos lançamentos de ofício efetivados. Em outras palavras, o entendimento expressado neles está balizado nos elementos de prova apontados pela Fiscalização, baseando-se na legislação vigente.

Nessa linha, **as inferências da Fiscalização, corroboradas pelo Aresto guerreado**, de que, no curso da investigação fiscal, restaram constatados fatos de relevância jurídico tributária - delitos contra a ordem tributária e outros como branqueamento de capitais (cuja sonegação fiscal é crime precedente) -, registro, cuja obrigação de reportar aos órgãos competentes é imperiosa à Autoridade Autuante, sob pena de prevaricação, **não passou de um recurso argumentativo adotado pelas Autoridades Fazendárias – Autuante e Julgadora - em favor de ratificar suas ilações, sem causar qualquer prejuízo ao direito de defesa** da Recorrente, estando distante léguas de configurar uma hipótese de nulidade.

Coaduna-se com essa cognição, o registro que o direito processual tem como regra o princípio da instrumentalidade das formas, que traz como consequência, com respeito à nulidade do processo, que somente àquela que sacrifica os fins de justiça do processo deve ser declarada pela autoridade julgadora. Com efeito, a doutrina pátria é pacífica quando entende que a declaração de nulidade exige seja comprovado o efetivo prejuízo ao direito de defesa do Sujeito Passivo.

Segundo o *princípio pas de nullité san sgrief* (que, literalmente, significa: não há nulidade sem prejuízo), não se declarará nulo nenhum ato processual quando este não causar prejuízo à parte ou ao acusado. Ademais, tal princípio está assente nos artigos 563 e 566 do

Código de Processo Penal¹⁶. Nessa mesma trilha, o art. 277, do CPC/15¹⁷, retrata a própria regra basilar que norteia o apontado princípio.

Nesse racional, rejeito as alegações dos Recorrentes neste tema.

4.5 DO ACÓRDÃO RECORRIDO POR AFIRMAR QUE O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO SR. RENAN VALE DE CARVALHO NÃO COMBATEU TODOS OS ARGUMENTOS

O Responsável Tributário Sr. Renan Vale de Carvalho requereu a nulidade do Acórdão recorrido, com base no art. 31, do Decreto nº 70.235/1972¹⁸, em razão dos julgadores de primeira instância terem apreciado superficialmente a sua impugnação, criando uma espécie de aparência formal de ampla defesa e contraditório. Em outras palavras, não foram analisadas as argumentações e provas carreadas aos autos alusivas à efetiva prestação de serviços pela AZTECA na condição de subcontratada, bem como a função de Diretor de Obras que exercia, submetida ao regime celetista, sem quaisquer responsabilidades contábeis e fiscais, o que afastaria a acusação de prática de ato com excesso de poder, conforme o art. 135, III, do CTN, sobretudo porque suas funções eram restritas à prospecção, planejamento estratégico e operação de obras, não integrando o quadro societário da empresa. Ademais, destaca ainda que a decisão guerreada deixou de analisar diversas teses e provas relevantes, como a previsão contratual de subcontratação, a possibilidade de contratação de mão de obra e equipamentos por terceiros, e a comprovação dos serviços por meio de documentação técnica.

Para resolução deste pleito é salutar colacionar excerto do Aresto combatido mencionado pelo Recorrente:

¹⁶ Art. 563. Nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para a acusação ou para a defesa. (...)

Art. 566. Não será declarada a nulidade de ato processual que não houver influído na apuração da verdade substancial ou na decisão da causa.

¹⁷ Art. 277. Quando a lei prescrever determinada forma, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.

¹⁸ Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

130. No que se refere ao responsabilizado Renan Vale de Carvalho, não há improcedência alguma na imputação de Sujeição Passiva. Conforme já destacado em item específico, as deduções correlacionadas com supostos negócios jurídicos entre a Autuada e a empresa Asteca foram computadas de forma ilícita na apuração do Lucro Real. Neste sentido, no referido item consta indicação de conjunto suficiente de provas apontando incapacidade operacional e inconsistências que levam à conclusão de exatidão da ação do Fisco, qual seja, indeferir tais deduções e representar penalmente os responsáveis pela formalização de Contrato entre as partes (vide processo de Representação Fiscal Para Fins Penais 5746-720.876/2020-81).

131. Ainda em relação ao referido responsabilizado, na Impugnação específica há defesa somente contra alguns dos argumentos trazidos pelo Fisco na Impugnação Principal. Ou seja, não se ataca todas as inconsistências detectadas pelo Fisco no Relatório Fiscal da ação principal. Foi em função do conjunto de tais inconsistências que houve a decisão de glosa dos valores e de formalização das demais ações aqui analisadas.

132. Na folha 15 da Impugnação específica do Sujeito Passivo Solidário tenta-se, nos moldes da Impugnação Principal, trazer a baila novamente a ideia de que o Contrato formalizado entre as partes, por si só, indica a regularidade do negócio jurídico implementado. Mera repetição evasiva daquilo que já foi comentado em relação ao Sujeito Passivo Principal.

Observa-se, em síntese, que a decisão recorrida inferiu que havia afastado todas as alegações da Recorrente concernentes à efetiva prestação do serviço pela AZTECA, por considerar que já as tinha apreciado quando da análise do mérito da autuação, concluindo que não existiam razões para revisitá-las, bem como os argumentos apresentados pela Defesa não atacariam todas as inconsistências averiguadas pelo Fisco essenciais a justificar as glosas das respectivas despesas.

Especificamente quanto à responsabilidade tributária, considerou procedente a manutenção em virtude de ser inconteste o fato do Sr. Renan Vale de Carvalho ter assinado o contrato firmado entre a MARQUISE e a AZTECA.

Resumindo, embora sintética, há na decisão combatida as motivações de fato e de direito essenciais à manutenção da responsabilização tributária em comento, em estrito cumprimento ao preconizado no art. 31, do PAF.

Nessa senda, nos moldes do aduzido no tópico anterior, entendo que não houve qualquer prejuízo ao direito de defesa do Recorrente, não configurando hipótese de nulidade.

Entretanto, impende ressaltar que, no que diz respeito aos argumentos atinentes ao mérito da lide, apreciaremos em momento oportuno.

Face ao exposto, **rejeito a proposição de nulidade afirmada pelo Recorrente.**

4.6 DOS TERMOS DE SUJEIÇÃO PASSIVA POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DESCUMPRIMENTO DA UNICIDADE DE LANÇAMENTO

Os Responsáveis Tributários atestam que na imputação de responsabilidade tributária/solidária, alegou-se, no TVF, “infração à lei”, mas não se identificou qual o dispositivo legal infringido. Acrescentam que essa omissão foi mantida no Acórdão, pois apresentou apenas ilações teóricas sobre a responsabilidade tributária. Assim, tal carência importa na impossibilidade lógica de apresentação das respectivas defesas, sendo verdadeiro cerceamento deste direito, devendo ser declarada a nulidade do Termo de Sujeição Passiva, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72.

Além disso, os Responsáveis Tributários Jose Erivaldo Arraes, Jose Carlos Valente Pontes e Hugo Nery dos Santos sustentam a nulidade do Termo de Sujeição Passiva por imputar-lhes indevidamente a responsabilidade solidária por todos os fatos geradores, embora não tenha sido indicada qualquer conduta em relação ao Sr. José Erivaldo, apenas o fato de ser sócio da MARQUISE e familiar de funcionário da empresa, e, tocante aos senhores José Carlos e Hugo, a própria Autoridade Fiscal reconheceu que suas atuações se limitaram à assinatura de contratos e aditivos com a empresa MAR E AMBIENTE, critério diferente ao adotado em favor da imputação de responsabilidade tributária do Sr. Renan que se restringiu aos créditos tributários relacionados ao contrato firmado entre a Recorrente e a AZTECA.

Nessa senda, argumentam que, conforme o art. 135 do CTN, a responsabilização deve se restringir aos atos efetivamente praticados pelo sujeito, não podendo abranger débitos de fatos dos quais não participou, sob pena de violação à autonomia patrimonial, por conseguinte, também por este argumento deve ser declarada a nulidade requerida.

Verifico que as susoditas alegações dizem respeito ao mérito da lide, o qual será apreciado em momento oportuno, portanto, não serão tratadas em sede preliminar.

Assim sendo, **deixo-o de apreciá-las.**

5 DA PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA

A MARQUISE sustenta sua ilegitimidade passiva no lançamento do IRRF, alegando erro na identificação do sujeito passivo, uma vez que a própria Fiscalização reconheceu os beneficiários dos pagamentos, bem como restou comprovada a efetiva prestação dos serviços. Dessarte, argumenta que a tributação deve recair sobre aqueles que auferiram os rendimentos, e não sobre quem efetuou os pagamentos, pois o dever de recolher tributos decorre da atividade de quem fatura e recebe os valores, cabendo aos beneficiários identificados assumir suas obrigações fiscais perante o Fazenda Nacional.

Em que pese o tema: “IRRF sobre pagamentos a beneficiário não identificado ou sem comprovação da operação ou causa”, será tratado com mais acuidade no âmbito meritório,

analisando o pleito exclusivamente no que tange à ilegitimidade passiva arguida, com todas as vênias, não procedem as alegações da Recorrente, visto que se configura como pressuposto material da autuação a constatação pelo Fisco de pagamentos efetuados e registrados na contabilidade pela Recorrente, relativos à supostos serviços prestados pelas empresas MACEARÁ, AZTECA, MAR E AMBIENTE, ANDRIOLA E IVAÍ, em relação as quais deduziu que não detinham capacidade operacional para executá-los, aliada a outras inconsistências graves detalhadas no TVF. Dessarte, concluiu pela inexistência das operações comerciais correspondentes.

Nesse racional, estamos diante de espécie de infração de IRRF, cuja tributação é exclusiva na fonte e **o sujeito passivo da obrigação tributária é aquele que efetua o pagamento**, nos termos do art. 61, da Lei nº 8.981/95¹⁹. Nesse caso, quem tem a obrigação de efetuar o recolhimento do IRRF exclusivamente na fonte é a pessoa jurídica que realizou os pagamentos e se subsumiu ao tipo material previsto no citado normativo, na espécie, a MARQUISE.

Diante do exposto, escorreito o seu enquadramento como Sujeito Passivo da obrigação lançada de ofício, não lhe assistindo razão buscar se eximir atribuindo-a às mencionadas prestadoras.

Dessa forma, **rejeita-se a arguição de ilegitimidade passiva.**

6 DO MÉRITO

6.1 DAS PREJUDICIAIS DE DECADÊNCIA

6.1.1 DA INAPLICABILIDADE DA SÚMULA CARF Nº 72

Neste tópico, a Recorrente sustenta que, na espécie, quanto à contagem do prazo decadencial, não deve ser aplicável o racional da Súmula CARF nº 72²⁰, pois, em contrário do que

¹⁹ Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, **todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado**, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, **aos pagamentos efetuados** ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, **contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa**, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto. **(g.n.)**

²⁰ **Súmula CARF nº 72:** Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. **(Vinculante,** conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

se afirmou no Acórdão recorrido, não foram verificados os elementos para vinculação, a saber: a existência de dolo, fraude ou simulação, em favor da atração da regra do art. 173, I, do CTN²¹.

Ademais, ainda que prevaleça o entendimento da Autoridade Autuante, é de se entender que existindo pagamento de tributo, ainda que parcial, há informação ao Fisco quanto a ocorrência do fato gerador, afastando o conceito de sonegação e fraude, nos termos dos arts. 71 e 72, da Lei nº 4.502/1964. Nesse contexto, atrai-se a regra de contagem da decadência estampada no art. 150, § 4º, do CTN²², a qual deve ser aplicada ao caso em apreço, considerando a existência de pagamentos parciais.

A princípio, é mister registrar que a DECADÊNCIA se trata de um tema de direito material, portanto de mérito ou, melhor dizendo, **prejudicial do mérito**. Essa aceção é ratificada pelo disposto no art. 487, do Código Processual Civil - CPC (Lei nº 13.105/2015)²³.

Feita a ressalva, no que diz respeito a este tópico, em razão da relação umbilical com o questionamento: “Da Multa de Ofício Majorada”, **apreciaremos após análise deste**.

6.1.2 DO LANÇAMENTO DO IRRF EM RAZÃO DO PAGAMENTO PARCIAL

A MARQUISE balizada na aceção de que a existência de pagamentos parciais atrai a regra do art. 150, §4º do CTN, em detrimento da regra do art. 173, I, do CTN, requereu a aplicação desse entendimento para os lançamentos de ofício do IRRF, até porque, em parte deles, demonstrou que o Agente Fiscal reconheceu a existência de recolhimentos parciais do tributo – extraídos das Notas Fiscais apresentadas emitidas pela prestadora MAR E AMBIENTE - e os abateu em prol da apuração do IRRF passível de autuação.

Além disso, por via oblíqua, inferiu que desse comportamento da Autoridade Autuante denota-se obviamente que não há o que se falar em ocorrência de dolo, fraude ou simulação, atendendo assim aos requisitos necessários para atração da contagem do prazo

²¹ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado

²² Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
(...)
§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será êle de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

²³ Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:
(...)

II - **decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição;**(g.n.)

decadencial preceituado no 150, §4º do CTN. Acrescenta que, embora a Súmula CARF nº 114²⁴ afirme que, nos casos de pagamentos a beneficiário não identificado e/ou pagamento sem causa, o prazo decadencial deve ser aquele do art. 173, I, do CTN, **tal entendimento só deve ser aplicado na condição de inexistência de pagamento antecipado e na impossibilidade total de identificação dos beneficiários, o que não se verifica neste caso.** Desta forma, requereu o reconhecimento da decadência de todos os lançamentos de IRRF até a data de ciência do Auto de Infração, 11/12/2020.

Por derradeiro, assevera que a matéria questionada foi submetida a análise da Turma Julgadora da DRJ, conforme consta no Acórdão ora guerreado, contudo **restou ignorada.**

Ab initio, impende registrar que o Aresto combatido tratou toda a questão de decadência, independente do tributo autuado, à luz das orientações emanadas da Súmula CARF nº 72, isto é, o colegiado *a quo* concluiu que, na espécie, restou caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, atraindo a regra do art. 173, inciso I, do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial. Entendo que, no caso em apreço, representa uma forma juridicamente possível de julgar o tema, portanto, apreciou, apesar de não ter atendido aos anseios da Recorrente.

Prosseguindo, em que pese prevaleça e seja vinculante aos Conselheiros deste Tribunal, por força da Súmula CARF nº 114, a cognição de que o Imposto de Renda incidente na fonte - IRRF sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, **submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN**, por amor ao debate é salutar esclarecer a Recorrente que qualquer corrente que se adote, **sempre apontará para a orientação sumulada.** A saber.

Nesse racional, para a primeira corrente a qual me filio, o foco reside na natureza da tributação assentada no art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995, vale dizer que não se trata de forma de tributação talhada ao lançamento por homologação, conforme definido no art. 150, do CTN, pois não é razoável supor que o Sujeito Passivo, espontaneamente, promova pagamentos sem explicitação da causa ou a beneficiários não identificados e, em razão disso, antecipe o pagamento do imposto à alíquota de 35%. Em verdade, tal regime seria incompatível com antecipações de pagamento previstas no mencionado dispositivo, **em razão da autuação estar condicionada a procedimentos investigatórios levados a efeito por parte das Autoridades Fiscais, ao abrigo do art. 149, I, do CTN, sendo que o prazo decadencial é o preceituado no art. 173, inciso I, do mesmo Código.**

A segunda corrente minoritária acredita que se trata de tributação sujeita ao lançamento por homologação, amoldando-se ao estabelecido no art. 150, do CTN, em outras palavras, por haver a possibilidade de recolhimento antecipado do IRRF sobre pagamentos sem causa, uma vez que a própria Administração Tributária disponibilizou o código de receita nº 5217

²⁴ **Súmula CARF nº 114:** O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

para pagamento espontâneo de tal incidência, conforme consta da Agenda Tributária, disponibilizada no sítio da RFB na Internet, ainda assim, teria que atender a condição essencial para que a contagem da decadência se dê pelo art. 150, §4º, e não pelo art. 173, I, ambos do CTN, **existir recolhimento antecipado identificado com mesmo código, período e vencimento do fato gerador do pagamento sem causa objeto da autuação** – nem se levou em conta a potencial ocorrência de dolo, fraude ou simulação -, o que não vislumbramos no presente caso.

Pelo exposto, independentemente da hipótese intelectual que seguirmos, e independente da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, **é inconteste que se aplica a regra prevista no art. 173, inciso I, do CTN.**

Nesse contexto, **na espécie, não há decadência do lançamento de ofício do IRRF**, uma vez que a interessada foi cientificada do Auto de Infração em **11/12/2020**, e o fato gerador mais antigo (pagamento) se deu em **02/01/2015**, o que levou o início da contagem do prazo quinquenal para **01/01/2016** e o termo final para **31/12/2020**.

No que diz respeito ao fato do Agente Fiscal ter reconhecido a existência de recolhimentos parciais do IRRF destacados nas Notas Fiscais emitidas pela prestadora MAR E AMBIENTE, e os ter abatido na apuração do IRRF passível de autuação, **reputo que se tratou de equívoco cometido por essa Autoridade na apuração do IRRF passível de lançamento de ofício.** Explico.

Na espécie, tal ilação decorre do fato de não ser possível deduzir o IRRF retido nas notas fiscais do IRRF lançado com base no art. 61, da Lei nº 8.981/95, pois não ficou comprovada a identidade entre a materialidade, nem entre os beneficiários dos valores. Enquanto as retenções nas notas fiscais se referem a operações e beneficiários formalmente indicados, o IRRF exigido decorre de pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados, justamente pela dissociação entre pagamento e sua causa. Destarte, sem prova de que os mesmos beneficiários receberam os valores ou de que os serviços foram efetivamente prestados, **as retenções pertencem aos beneficiários e só por eles poderiam ser aproveitadas, sendo possível a dedução apenas em hipótese excepcional de coincidência comprovada**, o que não ocorreu no presente caso.

Todavia, por ter beneficiado a Recorrente e devido a vedação, no âmbito do processo administrativo fiscal federal, do **reformatio in pejus**, especialmente quando apenas o Contribuinte interpõe recurso voluntário, repele-se qualquer tentativa de agravamento da autuação em sede recursal.

Rejeita-se, pois, a decadência arguida em relação ao IRRF sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa.

6.2 DOS PLEITOS PRINCIPAIS - DAS GLOSAS DOS CUSTOS POR COMPROVAÇÃO INIDÔNEA, DA MULTA ISOLADA E DOS CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE RELATIVOS AO PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS

6.2.1 DOS FATOS

Em brevíssima síntese, conforme se extrai do TVF, às fls. 43.676/43.776, a fiscalização identificou que a Autuada apresentou indícios de fraude semelhantes aos apurados na Operação Descartes, especialmente no pagamento de valores relevantes a empresas sem capacidade operacional, o que motivou a instauração de procedimento fiscal após diligências iniciais. Após análise detalhada atinente à 23 empresas, concluiu, que os serviços supostamente prestados por cinco delas - **MACEARÁ CONSTRUÇÕES, AZTECA ENGENHARIA, MAR E AMBIENTE ASSESSORIA, ANDRIOLA SERVIÇOS e VALE DO IVAÍ** – efetivamente não ocorreram ou os documentos apresentados não foram suficientes para comprovação da realização dos negócios jurídicos contratados (carreou aos autos provas e argumentos apontando para incapacidade operacional das referidas empresas, bem como, outras inconsistências graves).

Com base nisso, e considerando que o contribuinte estava no regime de Lucro Real Anual, com apuração de PIS e COFINS em regime misto, a autoridade fiscal constituiu créditos tributários referentes à glosa de despesas consideradas indedutíveis (IRPJ e CSLL) e glosa de créditos de não-cumulatividade indevidamente descontados (PIS/COFINS). Destaca-se, por fim, que, embora a fiscalização abranja os anos de 2015 a 2017, os créditos ora apreciados referem-se exclusivamente ao ano-calendário de 2015.

Indignada a MARQUISE e os Responsáveis Tributários impugnaram os lançamentos de ofício, contudo o Acórdão combatido manteve integralmente as autuações calcado na acepção de que as argumentações da defesa são improcedentes perante o detalhamento e a interconexão dos elementos probatórios que instruíram os autos e ratificaram a visão do Fisco. Adiciona que tais provas remetem à cognição de que as sinaladas prestadoras caracterizam-se por apresentarem incapacidade operacional para prática dos negócios jurídicos implementados, corroborando, de forma contundente, para a conclusão de inexistência das operações comerciais e/ou insuficiência de documentos probatórios que pudessem fundamentar as correspondentes deduções no Lucro Real.

Nessa toada, a Recorrente e os Responsáveis Tributários atravessaram peças recursais requerendo a reforma do Aresto atacado e conseqüente improcedência de todos os Autos de Infração, por entenderem que inexistem argumentos suficientes para sua manutenção, tampouco há uma única prova concreta que dê suporte ao lançamento, apenas indícios de operações simuladas, em relação as quais a Decisão recorrida validou suposições levantadas pela Fiscalização. Ademais, registram que a Autoridade Fiscal nunca esteve presente nas suas

instalações para confirmar ou não a materialidade dos serviços/aquisição acobertados pelos documentos fiscais para os quais ocorreram as glosas.

Acrescentam que a verdade material foi totalmente ignorada, tendo em vista ter detalhado as justificativas das contratações e as operações realizadas, mediante vasta documentação carreada aos autos - contratos, notas fiscais, relatórios operacionais, dentre outros -, que são suficientes para demonstrar a concreta prestação de serviços pelas apontadas empresas e justificar a dedução das respectivas despesas, regularmente contabilizadas na ECD, na apuração de Lucro Real do ano-calendário fiscalizado, bem como o creditamento do PIS e da COFINS.

Outrossim, testificam que as ações e práticas imputadas às susoditas prestadoras são de responsabilidade única e exclusiva destas, e tampouco a Autoridade Autuante demonstrou qualquer relação com a Recorrente.

Feito o resumo dos fatos, em benefício de otimizar a lógica argumentativa deste voto, antes de nos inclinarmos à apreciação dos pleitos da Defesa, peço vênha para expor os entendimentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais, que envolvem a dedutibilidade dos custos/despesas e comprovação material de situações fáticas através de provas indiciárias.

6.2.2 DA DEDUTIBILIDADE DOS CUSTOS/DESPESAS

Em prol da análise do tema à epígrafe, inicialmente, traremos comentários, baseados nos aspectos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais, a respeito das condições a serem preenchidas para dedutibilidade de custos/despesas e da correspondente prova.

Nessa esteira, a regra geral, é no sentido de que, em princípio, **todos os dispêndios da empresa são dedutíveis**. A lei, não podendo prever uma a uma as inúmeras atividades e espécies de gastos da empresa, parte da definição genérica de que todos os custos e todas as despesas são admitidos na apuração da base de cálculo do imposto de renda e estabelece **as exceções, que consistem na não dedutibilidade, na limitação do valor dedutível, e na subordinação da dedutibilidade ao preenchimento de determinadas condições**.

Todavia, para que sejam dedutíveis, além da sua relação umbilical com a atividade da empresa - preenchimento dos requisitos de necessidade, normalidade e usualidade -, registro não questionada na espécie, é essencial a devida comprovação. Quer dizer, é condição *sine qua non* para dedução a sua escrituração, em conformidade com as leis comerciais e fiscais, e que esteja inequivocamente resguardada com documentação hábil e idônea, a qual deverá ser necessariamente disponibilizada ao crivo do Fisco, de forma a que este possa realizar os

batimentos que julgar convenientes em busca da observação do fiel cumprimento da legislação tributária, nos parâmetros do ordenamento jurídico de regência.

Coaduna-se com esta linha intelectual, citarmos os termos do parágrafo 1º do artigo 9º do DL 1.598/77, que estabelece que *"a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais"*, ou do art. 264, do RIR/1999²⁵, que dispõe sobre a responsabilidade das pessoas jurídicas quanto à conservação de livros e documentos da escrituração fiscal/contábil.

Como visto na legislação citada, necessária se faz a apresentação de elementos de escrituração acompanhada de documentação de suporte dos registros ali efetuados. Veja-se a jurisprudência:

REGISTROS CONTÁBEIS – Devem ser amparados por documentos hábeis, quais sejam, aqueles que tem os requisitos e qualidades indispensáveis para comprovar os lançamentos contábeis e produzir os efeitos jurídicos, sendo insuficiente para comprová-los simples declarações de técnico de contabilidade." (1º CC Ac. 103-20.008, DOU de 17/08/99)

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, prescreve a observância da guarda dos documentos que devem acobertar a escrituração, nos seguintes termos:

"Art. 195 – (omissis) Parágrafo único – os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referam."

Nesse mesmo diapasão são as disposições constantes do art. 4º do Decreto-lei n.º 486, de 3 de março de 1969:

"Art. 4º. O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial."

²⁵ Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

§ 1º Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10).

§ 2º A legalização de novos livros ou fichas só será providenciada depois de observado o disposto no parágrafo anterior (Decreto-lei nº 486, de 1969, art. 10, parágrafo único).

§ 3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 1996, art. 37)

E também as disposições do art. 37, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.”

Em suma, não basta comprovar que o custo/despesa foi assumido e que houve desembolso. É indispensável, principalmente, demonstrar, de modo inquestionável, que o dispêndio correspondeu à contrapartida de algo recebido.

Destaca-se, a título ilustrativo, o ensinamento doutrinário de Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 298), *in verbis*:

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se frequentemente: “a quem alega alguma coisa, compete prová-la”. (...)

Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte (...). (g.n.)

Assim, considerando que os custos/despesas têm o condão de reduzir o lucro líquido do exercício e, conseqüentemente, o crédito tributário devido, conclui-se que é ônus da interessada provar a existência.

Cita-se jurisprudência administrativa que corrobora tal entendimento:

IRPJ - CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS - A dedutibilidade de despesa requer a observância das normas específicas para sua operação que permitam a sua exata determinação, sob pena de glosa. A existência, pura e simplesmente, do pagamento de um custo ou despesa não significa, "ipso facto", que seja dedutível. (Acórdão nº 1103-00.629 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária. Sessão de 14/03/2012)

CUSTO OU DESPESAS. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE. Quando comprovado que os serviços foram efetivamente prestados, os gastos sejam necessários à manutenção da fonte produtora dos rendimentos, além de serem usuais e normais no ramo de atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, as importâncias pagas ou incorridas são dedutíveis para efeito de apuração do lucro real. (Acórdão nº 9101-001.436 – CSRF/1ª Turma. Sessão de 17/07/2012)

IRPJ GLOSA DE CUSTOS - DESPESAS/ CUSTOS INDEDUTÍVEIS OU NÃO COMPROVADOS - São indedutíveis os custos e despesas, cuja efetiva realização e/ou respectivos pagamentos não forem devidamente comprovados pelo sujeito passivo, através de documentação hábil e idônea. A necessidade de comprovação decorre de que somente poderá ser considerada como operacional e dedutível a despesa para a qual for demonstrada a estrita conexão do gasto com a atividade

explorada pela pessoa jurídica, bem assim é conditio sine qua non que atenda às exigências legais revestindo-se do caráter de usualidade, normalidade e necessidade para a manutenção da atividade e produção dos rendimentos. (Acórdão nº 103-21.868 – Terceira Câmara. Sessão de 25/02/2005)

Quanto ao documento a ser apresentado visando à comprovação de compra/venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação, assim dispõe o art. 1º da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994:

Art. 1º A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.

Frise-se ainda que não está o Fisco obrigado a produzir qualquer prova a favor do Contribuinte, eis que é desse o ônus de acostar aos autos todos os documentos que comprovem o alegado, cabendo citar o art. 373, do CPC, Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015, que a seguir se transcreve:

Art. 373 – O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II – ao réu, quanto a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

No que diz respeito especificamente à prestação de serviço, não serve como prova da concretização a mera apresentação de notas fiscais ou contratos que apenas indicam a intenção da realização de negócios. É inquestionável a necessidade de demonstração e comprovação, através de documentação hábil e idônea, da capacidade operacional, segunda a sua natureza, e de que efetivamente executou as operações comerciais convencionadas.

Nessa linha intelectual, a jurisprudência administrativa tem dado um tratamento diferenciado sobre a dedutibilidade de despesas de prestação de serviços, no sentido de que a emissão das notas fiscais, a existência de contratos, a contabilização das notas fiscais emitidas e respectivos pagamentos não comprovam a efetiva prestação dos serviços, conforme acórdãos, cujas ementas transcrevemos abaixo:

IRPJ. CUSTOS E/OU DESPESAS OPERACIONAIS. COMPROVAÇÃO. A escrituração contábil dos fatos só faz prova a favor do contribuinte se comprovada por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, não valendo para fim a simples apresentação de contratos que apenas indicam a intenção da realização de negócios. (Ac. 107-05.662, de 08/06/1999)

IRPJ. CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE. A dedutibilidade dos custos e despesas operacionais com serviços prestados por terceiros requer prova produzida a partir de documentação hábil e idônea, além da comprovação da efetiva realização dos serviços contratados. (Ac. 101-85.997, de 25/01/1994, DOU de 03/05/1995, pág 6180).

DESPESAS DEDUTÍVEIS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. A falta de comprovação de que os serviços técnicos especializados foram realmente prestados à empresa que os contabilizou e os apropriou como despesa operacional justifica a glosa imposta. (Ac. 103-20.683, de 20/08/2001, DOU de 29/08/2001)

No próximo tópico, discorreremos sobre prova indiciária.

6.2.3 DA PRESUNÇÃO SIMPLES - PROVAS INDICIÁRIAS

No que diz respeito a comprovação material de uma dada situação fática através de provas indiciárias, inicialmente, cabe destacar que o emprego da presunção no direito brasileiro está perfeitamente escorado pela doutrina e pela jurisprudência e presente em nosso ordenamento jurídico, conforme se pode constatar no art. 212, do Código Civil Brasileiro²⁶.

Outrossim, o processo administrativo fiscal admite todos os meios de prova em direito admitidas, inclusive a presunção simples, desde que, nesse caso, **a presunção esteja corroborada por vários indícios convergentes**. Dessa forma, o uso de presunções simples pelo agente administrativo independe de expressa autorização legal, entretanto, isso não significa que sua atividade de vinculada transforme-se em discricionária, pois continua preso à pesquisa, mesmo que indireta, dos fatos previstos no tipo tributário.

As presunções e os indícios, são classificadas pela Doutrina como espécies de **provas indiretas**. Nessa quadra, Paulo Celso Bonilha²⁷ esclarece bem a natureza desses dois conceitos:

“Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção.

A presunção é, assim, o resultado do raciocínio do julgador, que se guia nos conhecimentos gerais universalmente aceitos e por aquilo que ordinariamente acontece para chegar ao conhecimento do fato probando. É inegável, portanto, que a estrutura desse raciocínio é a do silogismo, no qual o fato conhecido situa-se na premissa menor e o conhecimento mais geral da experiência constitui a premissa maior. A consequência positiva resulta do raciocínio do julgador e é a presunção.”.

²⁶ Art. 212. Salvo o negócio a que se impõe forma especial, o fato jurídico pode ser provado mediante:

I - confissão;
II - documento;
III - testemunha;
IV - presunção;
V - perícia. (grifamos)

²⁷ Da prova no Processo Administrativo Tributário, Ed. LTR, páginas 112 e 113.

Sobre o mesmo tema, assim se pronuncia o Douto Antônio da Silva Cabral²⁸:

“Valor da prova indireta. Em direito fiscal conta muito a chamada prova indireta. Conforme consta do Ac. CSRF/01-0.004, de 26/10/79, ‘A prova indireta é feita a partir de indícios que se transformam em presunções. Constitui o resultado de um processo lógico, em cuja base está um fato conhecido (indício), prova que provoca atividade mental, em persecução do fato conhecido, o qual será causa ou efeito daquele. O resultado desse raciocínio, quando positivo, constitui a presunção’”.

(...)

“O fisco se utiliza da prova indireta, mediante indícios e presunções, sobretudo para descobrir omissões de rendimentos ou receitas”.

(...)

“O julgador de uma causa não esteve em contato com os fatos, não conheceu as circunstâncias e as pessoas que atuaram. Tudo isso é dado no processo e ele procura, manipulando as provas, chegar ao verdadeiro conhecimento dos fatos para, depois, aplicar a norma. Como todo ser humano que se debruça sobre os fatos, tem ele de valer-se por vezes, da experiência adquirida com o trato da coisa pública. As presunções e os indícios servem, pois, para o julgador chegar à verdade dos fatos.”

No que tange às presunções, convém destacar que a Doutrina do Direito Tributário identifica duas espécies distintas: as legais e as simples (comuns). As presunções legais se subdividem em absolutas (*jures tantum*) e relativas (*jure et de jure*). As presunções absolutas não admitem prova em contrário ao fato presumido, já as relativas admitem prova contrária, reputando-se verdadeiro o fato presumido até que a parte interessada prove o contrário. Ademais, as presunções legais relativas provocam a chamada “inversão do ônus da prova”, cabendo ao contribuinte provar que o Fisco está equivocado.

Já os indícios assim como as presunções são também considerados como provas no Direito tanto se vistos de forma objetiva, constituindo-se no conjunto de meios ou elementos destinados a demonstrar a existência ou inexistência dos fatos alegados, quanto de modo subjetivo, meio pelo qual o julgado normalmente se utiliza para formar convicção a respeito da existência ou não de um determinado fato ou situação.

Os indícios para ter força probante precisam atender a alguns critérios importantes: poder ser explicado de maneira mais "econômica" (**critério da economia**); quando aponta para uma quantidade limitada de causas possíveis (**critério da precisão**) e quando se encaixa com outro indício (**critério da convergência**). Alguns tributaristas colocam o atributo da gravidade (**boa intensidade do indício**) nesse mesmo contexto. Nesse ponto peço vênia para discordar, pois, na trilha de pensamento do semiótico Umberto Eco, penso que o atributo de convergência é que dá o verdadeiro tom da intensidade da conclusão, isso quer dizer que indícios com baixas intensidades, aparentemente sem importância, quando convergentes produzem também uma forte conclusão.

²⁸ Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, São Paulo, 1993, páginas 311 e 312.

Vejamos como o maior semiótico analisa essa questão em seu clássico "Interpretação e Superinterpretação"²⁹, deixando também o atributo da gravidade de fora:

"(..) certos elementos evidentes mas aparentemente sem importância, podem ser indício de uma outra coisa que não é evidente — e, baseado nisso, elaboram uma nova hipótese a ser testada. Mas o indício é considerado o signo de outra coisa somente em três condições: quando não pode ser explicado de maneira mais econômica; quando aponta para uma única causa (ou uma quantidade limitada de causas possíveis) e não passa um número indeterminado de causas diferentes; e quando se encaixa com outro indício."

Os seguintes pronunciamentos do CARF legitimam o ora exposto:

PAF. PROVA INDICIÁRIA.

A prova indiciária, quando resultante da soma de indícios convergentes, é meio idôneo para referendar uma autuação. É o caso dos autos onde a glosa de custos/despesas, por incapacidade dos supostos fornecedores e pela impossibilidade fática da utilização do material adquirido, está apoiada num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levam ao convencimento do julgador. (Acórdão 107-08.186, 7ª Câmara, 10/08/2005)

PRESUNÇÃO SIMPLES. PROVA INDICIÁRIA. ILEGITIMIDADE PASSIVA.

A prova indiciária é meio idôneo admitido em Direito, quando a sua formação está apoiada em uma concatenação lógica de fatos, que se constituem em indícios precisos, "econômicos" e convergentes. O indício é considerado signo de outra coisa somente em três condições: quando não pode ser explicado de maneira mais econômica ("econômico"); quando aponta para uma quantidade limitada de causas possíveis (precisão) e quando se encaixa com outro indício (convergência). O atributo de convergência é que dá o verdadeiro tom da intensidade da conclusão, isso quer dizer que indícios com baixas intensidades, aparentemente sem importância, quando convergentes podem produzir também uma forte e grave conclusão. (Acórdão 1401-00.097, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, 27/08/2009)

PAF. PROVA INDICIÁRIA.

A prova indiciária é aceita em matéria tributária, quando formada a partir de um juízo instrumental que leve em conta a existência de vários indícios convergentes. (Acórdão 107-07.083, 7ª Câmara, 16/04/2003)

Diante do exposto, conclui-se que a **prova indiciária**, especialmente no âmbito tributário, revela-se **plenamente válida e idônea** quando fundamentada em um encadeamento lógico de indícios que sejam simultaneamente precisos, econômicos e convergentes. Não se trata da análise isolada de fatos, mas da construção de um juízo racional pautado na articulação

²⁹ ECO, Umberto. *Interpretação e superinterpretação*. São Paulo: Martins Fontes, 1993, página 57.

coerente entre múltiplos elementos, cuja convergência reforça a robustez da conclusão alcançada. Assim, mesmo indícios aparentemente frágeis, quando harmonizados entre si, podem conduzir a um elevado grau de convencimento, legitimando decisões administrativas, como autuações fiscais, desde que respeitados os critérios de razoabilidade e consistência lógica.

Tomando como premissa as ponderações supra, nos inclinaremos a seguir na análise amiúde dos casos concretos, por prestadora, dada a peculiaridade de cada glosa.

6.2.4 DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO – PRESTADORA MACEARÁ

Compulsando o item 23, do TVF, às fls. 43.676/43.776, é possível extrair a afirmação da MARQUISE que as operações comerciais mantidas com a Maceará Construções e Comércio Ltda (doravante denominada MACEARÁ), no montante de R\$ 1.687,416,70, relativo ao ano-calendário de 2015, envolveriam: serviço de transporte de barro para o aterro sanitário localizado no Município de Manaus - AM (**sem celebração de contrato entre as partes**); e fornecimento desse mesmo material (barro), consoante declaração abaixo:



O Fisco elencou os seguintes indícios – minuciosamente analisados calcado em robusto cabedal probatório - que, em conjunto, levaram a dedução, ratificada pela decisão de primeira instância, de que a MACEARÁ não detinha capacidade operacional para prestar o serviço ou fornecer a mercadoria contratados:

- a) Iniciou as atividades em 13/02/2014 e foi declarada de ofício INAPTA desde 26/10/2018, em razão de nunca ter apresentado qualquer declaração à RFB;

- b) Todas as notas fiscais emitidas pela MACEARÁ têm o código CFOP (código fiscal de operações e prestação) 5102 – venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, o que aponta que a MACEARÁ revendeu para a MARQUISE tal material adquirido de um fornecedor, em contradição com a informação da Recorrente o material (barro ou argila) havia sido extraído pela MACEARÁ de jazidas próximas ao aterro sanitário de Manaus;
- c) Apesar da Recorrente ter afirmado, por meio de RELATÓRIO OPERACIONAL, que tal extração foi realizada com auxílio de uma escavadeira, um caminhão caçamba basculante e dois funcionários na função de apontadores, o Fisco demonstrou que a MACEARÁ: i) nunca adquiriu as mercadorias supostamente revendidas; ii) nos anos de 2014/2015, não adquiriu os bens móveis sinalados, e que, quando da realização da fiscalização, não constava veículo em nome da empresa no RENAVAL; e iii) nos anos de 2014/2015, as guias de FGTS e GFIP foram entregues sem movimento, revelando que nenhum segurado – celetista ou autônomo - da Previdência Social teria mantido vínculo com a empresa;
- d) Em relação à extração de “barro” ou “argila”, inexistente registro de processos, por parte da MACEARÁ, na Agência Nacional de Mineração, relativo à lavra de extração de qualquer material, salvo o realizado pelo seu sócio administrador, Sr. ANTONIO ALOISIO BEZERRA FILHO (doravante denominado ANTONIO BEZERRA), para extração de argila, em 24/11/15 que foi indeferido em 30/05/17. Ademais, o mesmo sócio só tem autorização da prefeitura de Manaus para extração de areia;
- e) O apontado sócio administrador, durante o ano-calendário de 2014, percebeu rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício da MARQUISE, executando atividade de baixa complexidade, bem como, após análise de suas DIRPJ (2008 a 2015), não possuía capacidade econômico-financeira para amearhar, de forma lícita, os bens que declarou possuir, inclusa a participação na MACEARÁ. Os demais sócios, ADRIANO BEZERRA DE AGUIAR e ALESSANDRA BEZERRA DE AGUIAR, declararam rendimentos próprios e apenas como bem a participação na apontada prestadora; e
- f) O Sr. ANTONIO BEZERRA residia no mesmo endereço cadastral da MACEARÁ – residência simples – e há nos autos notícias sobre o cometimento de diversas condutas ilegais.

No que tange a prestadora à epígrafe, o Acórdão recorrido testemunhou que as argumentações e os documentos carreados aos autos pelo Sujeito Passivo, não tem o condão de afastar as deduções da Fiscalização no tocante à incapacidade operacional da pretensa fornecedora de “barro” ou “argila”, bem como de que não houve a efetiva entrega do material e prestação de serviço de transporte pela MACEARÁ. De outro giro, aduziu que restou sobejamente demonstrado pela Fiscalização, em face da gama de indícios juntados aos autos, que a citada prestadora, em relação a operações realizadas com a Autuada, apresenta efetiva falta de autonomia, independência, estrutura operacional, dentre outras inconsistências graves elencadas.

Concluiu asseverando que a MARQUISE não logrou êxito em comprovar que eram infundadas as afirmações do Fisco, limitando-se a citar, repetidas vezes, expressões que intentam

excluir a sua responsabilidade quanto aos fatos indicados pela Autoridade Tributária. Nessa senda, inferiu serem improcedentes as argumentações da Recorrente quanto à suposta correção das deduções concretizadas.

Contrapondo, a Recorrente assevera que, segundo RELATÓRIO OPERACIONAL, incluso fotos, fornecidos à Fiscalização, comprovou os procedimentos que demonstraram a efetiva prestação do serviço - execução física do aterro – e o correspondente pagamento, não sendo responsável pelas notas fiscais emitidas pela MACEARÁ, tampouco por registros da prestadora nos órgãos competentes, origem do barro ou como foi transportado. Contudo, comprovou nos autos que a sócia ALESSANDRA BEZERRA DE AGUIAR tinha autorização do IPAAM para lavra de argila, no mesmo endereço do Aterro Sanitário de Manaus, a partir de 09/2014.

Aduz que na fase impugnatória, em prol de demonstrar a concretização de fornecimento do barro em questão e, a reboque a efetivação do serviço questionado, carrou aos autos RELATÓRIO DE USO DE MATERIAL DE COBERTURA DO ATERRO SANITÁRIO DE MANAUS, entretanto, a decisão de primeira instância inferiu que se tratava de meras fotos que não detinham a força para infirmar as conclusões e o conjunto probatório apresentados pela Autoridade Tributária.

No que diz respeito à inexistência de registros de funcionários da MACEARÁ, em prol de demonstrar a fragilidade desse argumento, constatou nos sistemas judiciais reclamação trabalhista em que funcionário da empresa MACEARÁ informa que trabalhou de 2016 até 2017, na função de motorista e operador de máquinas, sem assinatura de sua CTPS.

Arremata asseverando que a Fiscalização, corroborada pela decisão combatida, tentou desconstituir a legitimidade das relações da MACEARÁ com base em presunções e indícios frágeis sobre suposta falta de capacidade operacional, sem comprovar a inexistência dos serviços nem a desnecessidade das contratações ou o fornecimento suficiente por terceiros, evidenciando ausência de verdade material e indevida inversão do ônus da prova, o que fragiliza a fundamentação dos lançamentos.

Retomando a análise do caso sob julgo, embora a Recorrente tenha apresentado provas relativas à execução do aterro sanitário, com todas as vênias, **corroboro com a acepção do Aresto guerreado**, que tais elementos não afastam a conclusão de que a **MACEARÁ não detinha capacidade operacional** para fornecer barro ou argila, muito menos realizar o transporte destes. Vejamos.

Primeiro, conforme exaurimos, embora seja razoável o argumento da MARQUISE de que não lhe cabe averiguar as regularidades contábil, fiscal e regulatória da MACEARÁ, **é ÔNUS do Sujeito Passivo** – ou seja, não há espaço para alegação de inversão do ônus da prova - demonstrar e comprovar, através de documentação hábil e idônea, as despesas deduzidas. Especialmente quanto as atinentes à prestação de serviço, deve comprovar a capacidade operacional da prestadora, segunda a sua natureza, e de que efetivamente foi a executora das operações comerciais convencionadas.

Nesse racional, documentos como licenças ambientais em nome de terceiros e relatórios de uso de material **não comprovam** a efetiva participação da multicitada prestadora nas atividades alegadas. Igualmente, a ação trabalhista mencionada não demonstra vínculo com os serviços apreciados, tampouco refere-se ao ano-calendário de 2015, objeto da autuação.

Segundo, vê-se que a Autoridade Fiscal realizou os lançamentos com base em indícios que, por atenderem aos critérios de economia, precisão e convergência, configuram presunção simples, o que não os invalida. Todavia, segundo o recorrido neste voto, uma vez formalizado o lançamento nessas condições, compete à Fiscalização comprovar de forma inequívoca os fatos indicativos da incapacidade operacional da prestadora e a solidez do nexo com a infração, devendo a pretensão fazendária estar fundada na efetiva ocorrência do fato gerador e na demonstração de todos os seus elementos constitutivos, cabendo à própria Fazenda o ônus de provar qualquer aspecto que remanesça incerto.

Foi exatamente o que ocorreu no presente caso, pois verifica-se que o Fisco se apoiou em vigorosas provas indiretas em prol de asseverar que a prestadora não detinha capacidade operacional para realizar o avençado. Noutro giro, embora estejamos diante de uma presunção relativa, passível de ser elidida pela Recorrente e Responsáveis, o que observamos foram contestações carentes da força necessária para rechaçá-las.

Quer dizer, nosso convencimento está calcado em dois alicerces. Por um lado, há um encadeamento lógico de végetos indícios levantados pela Fiscalização - os quais isolados denotam quantidade limitada de causas possíveis de se verificar no mundo real (critério da precisão), entretanto o silogismo fica mais hialino à medida que contatamos (critério da convergência) - que tem o condão de sustentar a autuação. Aqui, pedimos vênias para repisar, em relação à MACEARA constatou-se: dedução de despesas em um único exercício, por parte de uma empresa do porte da MARQUISE, na monta de R\$ 1.687.416,70; relacionada à execução de um serviço firmado com uma empresa recém-criada, com clarividente incapacidade operacional; cujo sócio administrador teve vínculo empregatício de baixa complexidade com a MARQUISE no ano anterior; e, pior, sem celebrar qualquer contrato. Por outro, diante de tantos indícios, em que pese o esforço da Defesa, foram improfícuas as provas ou argumentações em favor de repeli-los.

À vista disso, nos atendo ao princípio da verdade material e a análise conjunta das provas colacionadas aos autos, não há outra conclusão plausível salvo a de que a MACEARÁ não foi responsável pelo fornecimento dos insumos nem pela prestação dos serviços de transporte, conforme alegado pela Recorrente, portanto, pactuo do entendimento das Autoridades Inquisitorial e Julgadoras de ser inconteste o não cabimento da dedução dos custos/despesas relativas à prestação de serviços pela MACEARÁ, tampouco os descontos de créditos de PIS e da COFINS, desse modo, irretocável as correspondentes glosas.

Face ao exposto, pugno no sentido de que deve ser mantida a glosa dos custos/despesas consideradas indedutíveis (IRPJ e CSLL) e de créditos de não-cumulatividade indevidamente descontados (PIS/COFINS), relativas ao contrato com a MACEARÁ, em razão da prestação de serviço de transporte e fornecimento de material não terem sido comprovados.

6.2.5 DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO – PRESTADORA AZTECA

No item 24 do TVF, às fls. 43.676/43.776, encontra-se a análise do Fisco no tocante a prestadora Azteca Engenharia S/A (doravante denominada AZTECA). Segundo o contrato e as notas fiscais, tratava-se de execução de obras de terraplenagem e de drenagem realizada na obra da Transnordestina, cabendo totalmente a prestadora a responsabilidade pela contratação da mão-de-obra necessária - vide cálculo do INSS destacado nos documentos fiscais -, no montante de R\$ 3.284.662,96, apenas no ano-calendário de 2015. Além disso, o contrato previa que a AZTECA não poderia transferir a terceiros ou subcontratar as obrigações contratuais.

Ao compulsar as GFIP, DIRF e ECF, relativas ao ano-calendário de 2015, a Autoridade Autuante constatou que a AZTECA só teve um único empregado contratado, admitido em julho, que exerceu a função de engenheiro civil. Em que pese o não cumprimento das obrigações com os empregados consistisse em impeditivo para pagamento do serviço convencionado, nas planilhas de medições de serviços fornecidas pela MARQUISE – vide similar abaixo -, há registro de execução de várias espécies de serviços, cuja assinatura de ateste da realização foi do único empregado – o engenheiro -, inclusive em períodos anteriores a julho quando passou a fazer parte do quadro da prestadora:

PLANILHA DE MEDIÇÃO DE SERVIÇOS											BMS Nº	B01			
Negócio:		SUB-EMPREITADA PARCIAL A PREÇOS UNITÁRIOS					Contrato		169/292		Valor:	R\$ 4.856.000,00	Folha:	01/01	
Contratada:		AZTECA ENGENHARIA S/A					Período		01/06/2015 A 31/06/2015		Data:	03/08/2015			
ITEM	Discriminação dos Serviços	Unid.	Contratos			Quantidades Executadas			Valores (R\$)						
			Quant.	Preço Unitário	Preço Total	Acumulado Anterior	No Período	Total	Acumulado Anterior	No Período	Total				
1.0	ESCAVAÇÃO E MOVIMENTO DE TERRA				-			-							
1.1	DESMATAMENTO E DESTOCAMENTO DE ÁRVORE COM DIÂMETRO INFERIOR A 15CM e LIMPEZA (EXPURGO)	M2	400.000,00	0,27	108.000,00	-	55.200,00	55.200,00	-	14.594,00	14.904,00				
1.2	ESCAVAÇÃO, CARGA E TRANSPORTE MATERIAL 1º E 2ª. CATEGORIA COM DMT ATÉ 300M.	M3	400.000,00	4,50	1.820.000,00	-	59.129,25	59.129,25	-	283.820,40	283.820,40				
1.3	COMPACTAÇÃO DE ATERRO A 100% DO PROCTOR NORMAL - MEDIDO NA SEÇÃO GEOMÉTRICA DO ATERRO (PROJETO)	M3	340.000,00	4,00	1.360.000,00	-	59.129,25	59.129,25	-	236.517,00	236.517,00				
1.4	MOMENTO EXTRAORDINÁRIO DE TRANSPORTE DE MATERIAIS DE 1º E 2ª. CATEGORIA - MEDIDO NO CORTE (PROJETO)	M3XKM	340.000,00	0,70	238.000,00	-	144,93	144,93	-	101,45	101,45				
1.5	CARGA E TRANSPORTE DE MATERIAL DE 3ª CATEGORIA	M3	180.000,00	7,00	1.260.000,00	-	39.962,88	39.962,88	-	279.740,18	279.740,18				
Data Promissória a Pagar: _____ Valor Global: LÍQUIDO PRESUMIDO											VALOR MEDIÇÃO (+) =		815.083,03	815.083,03	
Nota Fiscal nº. _____											DESCONTO (-) =		-	-	
											REAJUSTAMENTO		-	-	
											VL BRUTO G/ DESCONTO		=	815.083,03	815.083,03
											RDDI		-3,65%	(29.750,53)	(29.750,53)
											VL BRUTO A FATURAR C/ RETENÇÃO		=	785.332,50	785.332,50
											RETENÇÃO CONTRIB		-5%	(39.266,63)	(39.266,63)
											VL LÍQUIDO REND. A RETENÇÃO		=	744.578,35	744.578,35
											IRAP 15 (%)		-15%		
											ISS 10 (%)		-5%		
											IRPJ 15 (%)		-11%		
											TOTAL LIQ A RECEBER (+/-)		=	744.578,00	744.578,00
Condições de Pagamento da Medição											CONTRATANTE				
☐ Compensação do Encargamento das FGTS e Retenção de pessoal do período ☐ Corp. de recursos das empresas de trabalho do período. ☐ Folha e/ou Recibo de Pagão, Des. Salários das Empregadoras aderentes ao OBR ☐ GRPS quitados, com o valor devido no mês seguinte. ☐ Nota Fiscal dos Serviços Prestados, Enquadramento Local em Materiais Fornecidos											☐ Corp. dos Mst. E Equip. utilizados pelo o subter. No OBR ☐ Se Final, Anotação de Entrega				
Obrigando cada a emitir até esta data.											SALDO CONTRATUAL R\$				
											R\$ 4.070.916,00				

Em relação às máquinas, equipamentos e veículos utilizados para a prestação dos serviços, consoante planilhas de medição de serviços fornecidas pela MARQUISE, verificando a ECF e as notas fiscais em que a AZTECA foi beneficiária, o Fisco constatou que não possuía nenhum tipo de caminhão para a realização de carga e transporte de materiais.

Nessa toada, quanto à possível contratação de serviços de terceiros, verificou na ECF e na DIRF da citada prestadora que não há retenção ou qualquer lançamento contábil referente à locação de veículos, máquinas ou equipamentos, tampouco à contratação de empresa de locação de mão-de-obra qualificada para a operação dos equipamentos necessários à execução dos serviços. Assim conclui o Agente Fiscal: *“Ambas as situações comprovam que a AZTECA não contratou a mão-de-obra necessária para a operação das máquinas, equipamentos e veículos (caso dispusesse destes) que teriam sido utilizados na prestação dos serviços. Esses dados também demonstram que a AZTECA nunca contratou empresa que locasse algum equipamento, mesmo na forma de contrato de arrendamento mercantil (leasing)”*.

Prosseguindo, ao analisar o fluxo de notas da AZTECA, a Autoridade Autuante averiguou que não houve compra de materiais, aquisição de combustíveis, peças de reposição e outros itens indispensáveis para a operação de máquinas, equipamentos e veículos, muito menos havia quaisquer notas fiscais referentes ao fornecimento de alimentação para empregados, materiais de consumo, equipamentos de proteção individual (EPI), alojamento e transporte de empregados, contrastando com as obrigações assumidas estipuladas contratualmente, consoante cláusulas 3.11 e 3.12:

CLÁUSULA TERCEIRA - OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA

3.1. Responsabilizar-se pelo fiel cumprimento do objeto do Contrato.

(...)

3.11. Fornecimento de equipamentos, mão-de-obra especializada, materiais de consumo e EPI's e a fiscalização de sua utilização.

3.12. Fornecimento de alimentação, alojamento e transporte de sua mão de obra.

Acrescenta que os sócios da AZTECA – Sr. ANDRE MARINHO DE ANDRADE PONTES (que ingressou nos quadros da empresa em 14/08/2014, na função de PRESIDENTE) e Sra. CARLA MARINHO DE ANDRADE PONTES (que ingressou nos quadros da empresa em 14/08/2014, na função de DIRETORA) - são filhos do principal sócio da MARQUISE, o Sr. JOSE CARLOS VALENTE PONTES.

Ao final, conclui que a AZTECA não possuía capacidade operacional para a prestação dos serviços contidos nas notas fiscais por ela emitidas, dedução que o Aresto recorrido corroborou.

A MARQUISE e os Responsáveis Tributários impugnaram, mas a Delegacia de Julgamento manteve integralmente a autuação. Em síntese, asseverou que analisadas, em conjunto, as provas carreadas aos autos pela Fiscalização, chega-se à conclusão de que, de forma muito parecida e *modus operandi* similar, a empresa AZTECA também não possuía capacidade operacional para a prestação dos serviços descritos em notas fiscais por ela emitidas, por conseguinte, a Recorrente apropriou-se indevidamente de custos/despesas, implicando em redução/supressão descabida dos tributos federais.

Assinala que sua aceção é reforçada pelo fato de não ter sido juntado aos autos cópia do instrumento de contrato da alegada terceirização dos serviços da AZTECA para C&G Serviços e Construção Ltda e o respectivo pagamento de eventual serviço prestado, tampouco cópia da escrituração contábil. Além disso, os documentos carreados aos autos não comprovam a capacidade operacional da AZTECA, nem que efetuou os serviços (contratação de serviço fictícia).

Assim sendo, entendeu irretocável o trabalho executado pela Fiscalização, devendo ser mantidas as glosas dos custos/despesas em comento, pois foram apropriados, indevidamente, pela MARQUISE na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como dos créditos de não-cumulatividade indevidamente descontados (PIS/COFINS).

Em sua defesa, a Recorrente e o Responsável Tributário Sr. RENAN argumentam que são inadmissíveis as conclusões da Fiscalização pois comprovaram a efetiva prestação dos serviços, através do fornecimento do Contrato, Relatórios Fotográficos, Planilha de Equipamentos, Medições e Notas Fiscais de Serviço, com as devidas retenções de tributos. Ademais, destacam que no item 3.6.1 do contrato, excepcionalmente é permitida a transferência dos serviços contratados a terceiros, como espécie de “quarteirização”, desde que a Recorrente autorizasse previamente e por escrito, o que efetivamente ocorreu em 28/05/2015, conforme documento abaixo anexado aos autos:

3.6. CESSÃO, SUBCONTRATAÇÃO E RESPONSABILIDADE:

3.6.1. A **CONTRATADA** não poderá transferir a terceiros a Prestação dos Serviços ora contratados, nem tampouco transferir, sub-rogar, caucionar, dar garantias decorrentes deste Contrato inclusive oferecer o presente em garantia a terceiros, no todo ou em parte, salvo com prévia e expressa autorização por escrito da **CONTRATANTE**.

3.6.2. A **CONTRATADA** será responsável, por todos os ônus decorrentes do não cumprimento das programações estabelecidas pela **CONTRATANTE**.

No mais o que importa é a verdade material no sentido que a sobredita a transferência foi autorizada com a terceirização dos serviços para a empresa C&G Serviços e Construção, e, principalmente, a execução efetiva deste – vide registros fotográficos realizados à

época da empreitada - pelo subempreiteiro AZTECA, acompanhado e aferido pela equipe de obras da MARQUISE, ressaltando que está arcou com o fornecimento da alimentação, transporte dos colaboradores no canteiro de obras e suprimento de EPI's.

Quanto aos questionamentos do Fisco relacionados às atividades negociais e bancárias da AZTECA, argumentam que não detêm poderes para obter, contudo entendem que demonstraram através das informações contábeis do período, que a prestadora detinha efetiva capacidade operacional. Nessa linha, destacam que as medições anteriores a julho, foram assinadas pelo engenheiro da AZTECA apenas em agosto e setembro, quer dizer, após a sua contratação.

Por derradeiro, aduzem que restou demonstrado que a empresa AZTECA prestou os serviços contratados, não se podendo falar em glosa dos custos/despesas indicados pela Fiscalização.

Analisando o caso em apreço, de acordo com o recorrido, observa-se que a Fiscalização elencou uma série de elementos e inconsistências que, conjuntamente, denotam que **a AZTECA não detinha capacidade operacional para executar o serviço convencionado e, por conseguinte, legitimam as glosas combatidas, em razão dos Recorrentes não conseguirem infirmá-los.** A Saber.

Ab initio, em prol de evitarmos repetição, transporta-se para esse tópico todas as nossas acepções no tocante ao ônus da prova dos custos/despesas recair sobre a Recorrente, exigindo-se maior robustez quando se trata de prestação de serviços, especialmente no sentido de demonstrar e comprovar, através de documentação hábil e idônea, a capacidade operacional da prestadora, segunda a sua natureza, e de que efetivamente foi a executora das operações comerciais contratadas, bem como quanto à validade dos lançamentos de ofício calcados em presunção simples.

Avançando, no que toca ao principal argumento dos Recorrentes de que a MARQUISE autorizou a subcontratação do serviço pela AZTECA, cuja comprovação encontra amparo nos registros de custos e despesas operacionais na ordem de R\$ 4,8 milhões escriturados na contabilidade da referida contratada, com as merecidas vênias, não se prestam a demonstrar que executou o acordado, visto que se tratou de informação desacompanhada da juntada aos autos de cópia do instrumento de contrato da alegada subcontratação dos serviços pela AZTECA e o respectivo pagamento, conciliação bancária e contábil de fluxo de valores, correspondência entre as supostas receitas e os respectivos supostos custos de subcontratação, etc.

Nesse racional, em verdade, percebe-se que os recorrentes repetem o equívoco em alicerçar a defesa na demonstração de que o serviço foi efetivamente executado e não tem responsabilidade pelas incongruências alusivas à terceiros, sem enfrentar o foco da contenda, **demonstrar que a contratada apontada – ou a empresa que ela supostamente terceirizou o serviço - era plenamente capaz, sob o prisma estrutural e operacional, para realizar o serviço**

pactuado e, portanto, legitimar a dedução da respectiva despesa, o que não vislumbramos no presente caso.

Na espécie, o que realmente se verifica, adotando idêntico raciocínio do tópico anterior, pela robustez e concatenação das provas carreadas aos autos pelo Fisco – os indícios, analisados em conjunto, foram elevados ao patamar de potente presunção simples -, frente a argumentos da Recorrente desprovidos de força para invalidá-las, é que a **AZTECA** (empresa dos filhos do Sr. JOSÉ CARLOS VALENTE PONTES, sócio e Diretor Presidente da MARQUISE) **não detinha capacidade operacional**, no que tange ao ano-calendário 2015, para prestar e executar os serviços contratados pela MARQUISE.

Nessa linha, sem mais delongas, **alinho-me ao entendimento das Autoridades Inquisitorial e Julgadoras** de não cabimento da dedução dos custos/despesas relativa à prestação de serviços por parte da AZTECA, nem dos descontos de créditos de PIS e da COFINS desse modo, **irretocável as correspondentes glosas**, pois, repiso, sequer há nos autos prova cabal, inequívoca, de que teria subcontratado a empresa C&G Serviços e Construção, a qual eventualmente teria executado os serviços, ou dos documentos essenciais para aprovar as correspondentes medições.

Assim, **pugno no sentido de que deve ser mantida a glosa dos custos/despesas consideradas indedutíveis (IRPJ e CSLL) e de créditos de não-cumulatividade indevidamente descontados (PIS/COFINS), relativas ao contrato com a AZTECA.**

6.2.6 DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO – PRESTADORA MAR E AMBIENTE

A Fiscalização apreciou o contrato apresentado pela MARQUISE, relacionado às operações comerciais mantidas com a MAR E AMBIENTE – item 25 do TVF -, que residiriam em: *“serviços de gestão comercial do contrato de limpeza urbana na filial de São Gonçalo – RJ”*. Entretanto, verificou que nas notas fiscais emitidas pela sinalada prestadora, totalizando o valor de R\$ 2.629.607,22, para o ano-calendário de 2015, constam apenas a “prestação de serviços de assessoria comercial”.

Aprofundando a investigação, inferiu que **o relacionamento entre a MARQUISE e a MAR E AMBIENTE vem de longa data (pelo menos desde 01/07/2009)** e que durante esse período, ocorreram 12 aditivos contratuais estabelecidos entre as contratantes e confirmou que a MARQUISE firmou 3 contratos de limpeza urbana com o Município de São Gonçalo/RJ, nos anos de 2011, 2013 e 2016. Ademais, **aduziu que tal prestadora participou ativamente tanto na prospecção desses contratos de limpeza, como na sua gestão comercial.**

Entretanto, ao requerer os documentos que serviriam de prova da efetiva prestação do serviço pela MAR E AMBIENTE, a Recorrente não apresentou nenhum relatório, ata de reunião,

parecer, troca de mensagens, comprovantes de viagens, absolutamente nada foi apresentado para os sinalados serviços da ordem de R\$ 2,63 milhões.

Compulsando as GFIP e DIRF, verificou que a mencionada prestadora nunca apresentou, somando-se as informações constante da ECF, inferiu que não contratou pessoas físicas ou jurídicas, tampouco houve qualquer custo com serviços prestados ou contrações com ou sem vínculo empregatício. Além disso, os demais custos e despesas são ínfimos, bem como não há gastos com locação de imóvel, despesas de água, luz, materiais de escritório, viagens, alimentação, nenhuma despesa desse tipo.

Além disso, o Fisco destaca que a despeito de o sr. JOSE HAGGE sempre constar como representante da MAR E AMBIENTE, nunca percebeu rendimentos oriundos desta e não detectou a sua contratação no período, isto posto deduziu que os serviços foram prestados pelos sócios da MAR E AMBIENTE, cujas formações não têm vínculo com a área de prestação de serviço. Ademais, destacou a movimentação financeira atípica da prestadora, visto que, depois de receber valores da MARQUISE, realiza saques mediante cheques, de valores fracionados em diversas operações, com várias ocorrências de mais de um saque no mesmo dia.

Diante deste contexto, deduziu que os serviços não foram prestados pela MAR E AMBIENTE, aceção que o Acórdão combatido acompanhou integralmente.

A Recorrente contesta as conclusões das Autoridades inquisitorial e julgadora, arguindo que, conforme destacado pela fiscalização, firmou contrato com a MAR E AMBIENTE desde 2009, e a **expertise do serviço prestado era justamente do Sr. JOSÉ HAGGE PEREIRA** – ex-sócio dessa prestadora e pai dos atuais sócios - **que atuava em nome da empresa por meio de procuração, juntada aos autos.**

Acrescenta que **a prova da prestação dos serviços faz-se pelo contrato apresentado, os pagamentos realizados e contabilizados, e pelos aditivos, previstos e mencionados pela Fiscalização, firmados em todas as vezes em que a empresa prestadora detectou oportunidade de negócios e desenvolvimento comercial da Recorrente na cidade de São Gonçalo/RJ**, bem como a elaboração de estratégia comercial na área ambiental, para participação da MARQUISE em licitações e concessões públicas.

Outrossim, para o serviço que se prestava a MAR E AMBIENTE – intermediação de negócios – bastava os sobreditos aditivos assinados, pois era desnecessária a existência de viagens, a produção de relatórios e atas, tendo em vista que a prestação de serviço se deu em São Gonçalo/RJ, região próxima da sede da prestadora, localizada na cidade do Rio de Janeiro/RJ.

Ainda neste contexto, asseverou que o Fisco, com a corroboração da decisão combatida, tentou atribuir à Recorrente responsabilidade pelos saques efetuados pela MAR E AMBIENTE no que seria uma alegada prática de “*smurfing*”, mas nada comprovou.

Por fim, aduz que os serviços prestados pela Recorrente há muitos anos ao município de São Gonçalo/RJ nunca foram alvo de qualquer questionamento pelos órgãos públicos

fiscalizadores, por conseguinte, não há qualquer dúvida de que foram devidamente prestados pela MAR E AMBIENTE, não se podendo falar em glosa dos custos/despesas indicados.

Apreciando a glosa à epígrafe, **entendo que assiste razão à Recorrente**, pois diferente dos tópicos anteriores, **além de ser indiscutível que o serviço vem sendo prestado há muitos anos para prefeitura de São Gonçalo/RJ, igualmente é a relação contratual duradoura com a prestadora MAR E AMBIENTE e a sua participação ativa na prospecção desses contratos de limpeza, como na sua gestão comercial**, comprovada pelo estabelecimento dos 12 aditivos contratuais – repiso registrado pelo Fisco - entre as empresas, firmados a cada oportunidade de negócio com o citado ente público.

Também creio que a natureza da atividade – intermediação de negócios - não requer grandes estruturas operacionais, pois o **principal ativo reside no conhecimento e experiência dos gestores**. Na espécie, em que pese os sócios atuais não demonstrarem o esperado amadurecimento, observa-se que se trata de empresa familiar cujo **sócio fundador, Sr. JOSÉ HAGGE, ainda atua com os filhos na gestão do negócio e detém a expertise almejada pela MARQUISE**.

Nessa senda, em razão de não ser o foco da fiscalização, **não considero como constatação relevante** o fato de o Sr. JOSÉ HAGGE não ter sido remunerado pela MAR E AMBIENTE, tampouco é suficiente para afastar a sua participação das negociações, até porque consta dos autos procuração permitindo a sua atuação em nome da prestadora. Igual sorte, a formação profissional dos atuais sócios e a movimentação financeira da prestadora.

Assim, **pugno no sentido de que deve seja reformado o Acórdão recorrido em favor de exonerar a glosa dos custos/despesas consideradas indedutíveis (IRPJ e CSLL) e de créditos de não-cumulatividade indevidamente descontados (PIS/COFINS), relativas ao contrato com a MAR E AMBIENTE**.

6.2.7 DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO – PRESTADORA ANDRIOLA

De acordo com a Fiscalização – item 26, do TVF - **malgrado não ter sido apresentado qualquer contrato firmado entre a MARQUISE e a ANDRIOLA**, segundo as notas fiscais emitidas pela prestadora carreadas aos autos, relativas ao ano-calendário de 2015, trata-se de serviços “limpeza de canal” e “transporte de resíduo”, no valor bruto de R\$ 589.492,25, entretanto a Recorrente não logrou êxito em comprovar a efetiva prestação do serviço.

Ademais, após apreciar vários dados da ANDRIOLA, a Fisco elencou os seguintes indícios - comprovados por vasto cabedal probatório - que, em conjunto, levaram a dedução, ratificada pela decisão de primeira instância, de que **não detinha capacidade operacional para prestar os serviços sinalados**:

- a) Até 27/03/2014, o cadastro da citada prestadora estava atrelado ao minimercado, nome fantasia MERCADINHO O MELO. Nessa toada, todas as compras, entre 2010 até o mês de outubro de 2015, eram envolvendo valores irrisórios e relacionadas a itens de supermercado. A partir de 11/2015, há compras em valores não significantes de: botas, luvas, pás, facões, cabos para enxada, dentre outros, mas também de bebidas alcoólicas (cerveja e bebida refrescante alcoólica) e bebidas energéticas;
- b) Além de apenas possuir uma camionete, consoante o RENAVAM, não há registro de gastos com aquisição: de veículos ou combustível e peças para manutenção e vale alimentação ou refeições prontas a serem entregues a seus funcionários. Inclusive, em virtude de não ter apresentado ECF, não há como confirmar a existência desses gastos;
- c) Quanto as GFIP, até 03/2014 não declarou funcionários e apenas surgem informações sobre trabalhadores relacionados à função de “TRABALHADORES NOS SERVIÇOS DE COLETA DE RESÍDUOS, DE LIMPEZA E CONSERVAÇÃO DE ÁREAS PÚBLICAS” (cód. CBO 5142), em 11/2015, registro todos contratados nesse mesmo mês; e
- d) No que tange as sócias da empresa Sra. JANE EYRE MARIA DA SILVA (doravante JANE), e sra. JESSYCA DA SILVA ANDRIOLA (doravante JESSYCA), está última era a principal figura da empresa no ano de 2014 e 2015, pois detinha 85,72% do capital da empresa, contudo neste período encontra-se recolhida em instituição penal.

A Recorrente contestou as aceções das Autoridades Administrativas aduzindo que o serviço prestado sob apreciação pela ANDRIOLA não gerou qualquer reclamação do Poder Público, conforme ATESTADO DE CAPACIDADE TÉCNICA, emitido pela Prefeitura de Fortaleza/CE. Além disso, comprovou a efetiva prestação por meio das Faturas de Prestação de Serviços emitidas pela MARQUISE e respectivas Notas Fiscais da prestadora, coerentes com a contratação.

Em prol de demonstrar que capacidade operacional da ANDRIOLA, juntou aos autos diversas reclamações trabalhistas em que a empresa prestadora constava como reclamada principal e a Recorrente como reclamada subsidiária.

Nessa quadra, afirmou que as questões de gestão interna da empresa ANDRIOLA em nada interessam à Recorrente, pois não é ela responsável por funcionários, pela contabilidade e nem pela aquisição dos equipamentos. Sua única preocupação reside na qualidade da prestação do serviço contratado e, quanto a este, não há nenhum argumento que o contradiga, até porque, repisa, a própria Prefeitura de Fortaleza/CE reconheceu a prestação do serviço.

Examinando os autos, verifica-se que, não obstante a Recorrente tenha apresentado documentos relativos à execução dos serviços de limpeza de canais e transporte de resíduos, **tais elementos não se mostram suficientes para comprovar a efetiva participação da empresa ANDRIOLA na prestação dos serviços contratados.**

Similar a conduta adotada nas apreciações das glosas relativas aos supostos contratos com a MACEARÁ e AZTECA, para não ser cansativo, deve ser aplicado a este tópico os

entendimentos exaustivamente percorridos sobre ônus da prova dos custos/despesas de serviços prestados e em relação a legitimidade das autuações balizadas em presunção simples.

Nesse racional, entendo que o suscitado Atestado de Capacidade Técnica em nome da Recorrente não constitui prova idônea da atuação da referida prestadora nas atividades descritas. Da mesma forma, extratos de ações trabalhistas mencionados não guarda pertinência com os serviços ora analisados, tampouco com o ano-calendário de 2015, objeto da presente autuação.

Ademais, conquanto seja aceitável o argumento da MARQUISE de que não lhe cabe averiguar as regularidades contábil e fiscais da ANDRIOLA, ao nos depararmos com as provas indiciárias devidamente esmiuçadas pela Fiscalização, mormente: dedução de despesas em um único exercício, por parte de uma empresa do porte da MARQUISE, na monta de R\$ 589.492,25; relacionada à execução de um serviço firmado com uma empresa que até o exercício imediatamente anterior era um minimercado, sem ativos e empregados, evidenciando clara incapacidade operacional; cuja sócia principal encontrava-se com restrição de liberdade; e, pior, sem celebrar qualquer contrato, **é irrefutável que remanesce uma vigorosa presunção simples tocante à incapacidade operacional da contratada que nos convence a acompanhar o entendimento das Autoridades Inquisitorial e Julgadoras de não cabimento da dedução dos custos/despesas relativa à prestação de serviços por parte da ANDRIOLA, tampouco os descontos de créditos de PIS e da COFINS, desse modo, irretocável as correspondentes glosas.**

Assim, à luz do conjunto probatório, **conclui-se que não restou demonstrada a efetiva prestação dos serviços pela ANDRIOLA, razão pela qual se mostra legítima a glosa dos custos/despesas consideradas indedutíveis (IRPJ e CSLL) e de créditos de não-cumulatividade indevidamente descontados (PIS/COFINS), a ela vinculados.**

6.2.8 DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO – PRESTADORA VALE DO IVAÍ

No que toca às despesas glosadas relativas ao serviço prestado pela empresa Vale do Ivaí Ltda (doravante denominada IVAÍ), segundo o item 27 do TVF, testificou o Fisco que esta prestadora foi contratada pela MARQUISE para, conforme notas fiscais apresentadas – o contrato e as medições não foram fornecidos à Fiscalização –, locação de veículos e equipamentos sem cessão de mão-de-obra, mediante fatura, entre os meses de julho a novembro de 2015, no montante de R\$ 467.820,00.

Após registrar a escassez de informações, o Agente Fazendário investigou a situação da prestadora em outras fontes disponíveis e, após a análise conjunta dos indícios abaixo listados – comprovados por vasto cabedal documental –, deduziu que a IVAÍ **não detinha capacidade operacional para prestar os serviços apontados:**

- a) Nas declarações disponíveis no bando de dados da RFB, constatou que a prestadora não adquiriu ou detinha propriedade de equipamentos, máquinas e veículos;
- b) Em dois anos dobrou o saldo em caixa – saltou de 183,28 mil em 2014, para 633,27 em 2016, entretanto não entregou ECF;
- c) Ao acessar as notas fiscais eletrônicas (NFe) emitidas contra a IVAÍ, ou seja, nas quais figura como destinatária, entre os anos de 2009 a 2016, constatou que não houve compra de nenhum equipamento, máquina ou veículo necessários à execução dos serviços de limpeza urbana convencionado. Como também, não constam aquisições de combustíveis, essenciais para a movimentação dos maquinários e veículos que teriam sido locados, assim como peças destinadas à manutenção;
- d) De acordo com a consulta ao RENAVAM, a IVAÍ possuía apenas veículos de passeio, uma motocicleta de alta cilindrada da marca BMW e uma caminhonete; e
- e) Consoante GFIP, referentes aos anos-calendário de 2012 a 2016, e DIRF, dos AC 2015 a 2017, verificou que a prestadora possuía apenas 2 empregados no período fiscalizado]: um exercendo a função de “escriturários em geral, agentes, assistentes e auxiliares administrativos”; e outro a de “Entrevistadores e recenseadores”. Quer dizer, não havia em seu quadro de funcionários nenhum operador de máquinas, motoristas ou outro trabalhador que pudesse operar os veículos e maquinários que teria à disposição para locação.

Destarte, consoante os casos anteriores, a Autoridade Autuante inferiu, acompanhada pelo Aresto combatido, que a MARQUISE não apresentou elementos consistentes, essenciais a comprovar a efetiva prestação de serviços por parte da IVAÍ, por conseguinte, **deduziu que os correspondentes valores não poderiam ser utilizados como despesas dedutíveis.**

A Recorrente iniciou a sua defesa sustentando que não lhe cabe investigar as questões fiscais e contábeis de suas contratadas, mas se o serviço contratado, na espécie locação de equipamentos destinados à limpeza urbana em Porto Velho/RO, foi efetivamente executado, o que sob sua ótica é inegável diante de exaustiva documentação anexada aos autos.

Prosseguindo, asseverou que deixara de apresentar alguns documentos em razão desses terem sido queimados no incêndio que ocorreu no local onde ficava o arquivo, conforme BO - Boletim de Ocorrência - Policial apresentado à Fiscalização, contudo, após diligência que realizou na IVAÍ, carreou aos autos cópia do INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONTRATO DE LOCAÇÃO DE VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS SEM MÃO DE OBRA e das medições realizadas no período de 2015, indicando os seguintes equipamentos: Pá carregadeira CASE W20; Trator de esteiras Caterpillar; Escavadeira Hidráulica FIATALLIS mod. FE105 e Caminhão dotado de caçamba basculante 12 m². Além disso, anuncia que a prestadora disponibilizou as NF de compra destes equipamentos, o que afastaria a narrativa da Fiscalização de que a empresa não os possuiria para locação e, portanto, não detinha capacidade operacional para a prestação dos serviços contratados.

Ademais, diferente do que sustenta o Fisco, as máquinas e equipamentos que são de propriedade da empresa contratada não necessitam de qualquer registro perante o DETRAN, vez que a esse órgão compete somente o cadastro de veículos automotores.

Por derradeiro, concluiu que os serviços e as locações foram devidamente realizados pela IVAÍ, por conseguinte, inadmissível a glosa dos custos/despesas em comento.

Com todas as vênias as Autoridades Fiscais envolvidas no presente caso, **entendo que assiste razão a Recorrente**. Vejamos.

Ab initio, da análise dos autos, depreende-se que, em relação à prestadora IVAÍ, a MARQUISE juntou na fase impugnatória: i) recibos ou contratos de compra e venda de equipamentos, às fls. 44.100/44.107; ii) o Instrumento Particular de Contrato de Locação de Veículos e Equipamentos sem mão de obra, às fls. 44.581/44.585; e iii) as medições realizadas em 2015. **Todavia, a decisão de piso ignorou.**

Ora, partindo da premissa que permeou as análises ulteriores, no sentido que a contenda reside na incapacidade operacional das contratadas para execução do avençado, o que, por óbvio, nos leva a concluir que os serviços não poderiam ser executados por elas, é indubitável que **as sobreditas provas são dotadas de força suficiente para confirmar que o serviço foi executado e infirmar o fulcro principal da exação**: incapacidade operacional em razão da inexistência do objeto contratado.

Nessa inteligência, mantendo os critérios de análise adotados neste voto, **concordo com a Recorrente que não lhe compete investigar as questões contábeis e fiscais atinentes a IVAÍ, como também há outros indícios que comungam a seu favor**, como por exemplo: quando da realização do serviço em comento existia há mais de 15 anos com sede própria; a evolução anual do saldo em caixa denota que estava em plena atividade; o valor faturado com a MARQUISE está compatível com o objeto contratado; e o fato de ter apenas um funcionário administrativo cadastrado na GFIP, não é relevante para a espécie, visto que a contratação em apreço se perfez sem oferecimento de mão-de-obra.

Destarte, diante do averiguado, **pugno no sentido de que deve seja reformado o Acórdão recorrido em favor de exonerar a glosa dos custos/despesas consideradas indedutíveis (IRPJ e CSLL) e de créditos de não-cumulatividade indevidamente descontados (PIS/COFINS), relativas ao contrato com a IVAÍ.**

6.2.9 DOS ERROS NA APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ, CSLL, ESTIMATIVAS MENSAIS, PIS E COFINS

Em brevíssima síntese, partindo da premissa que afastamos a preliminar de nulidade por vício material e mudança de critério jurídico suscitada atinente à idêntico tema – vide item 4.2 deste voto –, no mérito, as Defesas da MARQUISE e dos Responsáveis Tributários

sustentam que **houve erro na apuração da base de cálculo dos lançamentos de ofício relativos ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, bem como da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, visto que a Autoridade Autuante apurou em desacordo com a legislação, e requer a correspondente correção, nos termos do art. 60, do PAF.**

Tal pleito parte da cognição de que, de acordo com o objeto da MARQUISE, grande parte do seu lucro advém de receitas vinculadas à pessoa de direito público que, nos termos dos arts. 35 e 36, da Lei nº 12.973/14³⁰, c/c o art. 409, do RIR/99³¹, e o art. 83, da Instrução Normativa (IN) nº 1.515/14³², ambos vigentes à época dos fatos geradores, devem ser reconhecidas quando

³⁰ Seção XV

Contratos de Concessão

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

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

³¹ Art. 409. No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 407 ou 408, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso I):

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

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

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

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

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

³² Art. 83. O lucro decorrente da receita reconhecida na fase de construção cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento. § 1º Em cada período de apuração, o lucro a que se refere o caput será a receita líquida definida no § 1º do art. 3º diminuída dos custos diretos e indiretos incorridos. § 2º Para fins do diferimento de

do efetivo recebimento. Dessarte, a tributação dos respectivos lucros e os consequentes IRPJ e a CSLL é diferida para o momento do recebimento da contraprestação pela Recorrente, por óbvio, com reflexos na apuração das estimativas mensais. Igualmente, a tomada de créditos e os pagamentos do PIS e da COFINS, nos termos do art. 7º, da Lei nº 9.718/98³³, c/c o art. 14, da IN SRF nº 404/04³⁴, ambos vigentes à época dos fatos geradores.

Nessa inteligência, **em virtude de a Fiscalização ter glosado os custos, despesas e os créditos de não-cumulatividade indevidamente descontados da Recorrente vinculadas às receitas do exercício, sem, contudo, observar o necessário diferimento previsto na legislação de regência**, diferimento este que assevera ter praticado consoante Demonstrativo Mensal de Apuração do Lucro Real ora juntado, às fls. 45.030/45.031, e estar refletido na ECD analisada pela fiscalização, **incorreu em erro na apuração dos tributos sinalados (IRPJ e CSLL, apurados pelo Lucro Real Anual, e dos PIS e COFINS mensais) e da multa isolada sobre as estimativas mensais não recolhidas.**

Com a máxima vênia, entendo que não assiste razão aos Recorrentes. Vejamos.

Ab initio, com todo o respeito, penso que a MARQUISE insiste no equívoco que estruturou a linha de defesa, qual seja **a premissa de que os serviços foram concretizados**. Entretanto, restou exaurido neste voto que a controvérsia não se concentra na execução material do objeto contratual, mas na comprovada **incapacidade estrutural e operacional** das pessoas jurídicas apontadas como prestadoras para executar os serviços pactuados. Foi precisamente a ausência de condições empresariais, técnicas e operacionais compatíveis com a dimensão e natureza das atividades contratadas que ensejou as glosas levadas a efeito que pugnamos pela manutenção.

Segundo, é pacífico que para as pessoas jurídicas tributadas pelo **Lucro Real**, o **regime de competência é a regra para o reconhecimento de receitas, custos e despesas**, pois a apuração do IRPJ parte do lucro líquido contábil ajustado pelas normas fiscais. A **Lei nº**

que trata o caput, a concessionária deverá realizar os seguintes ajustes no Lalur: I - exclusão do lucro referido no § 1º, com registro na Parte B do valor excluído; II - adição do lucro diferido conforme o inciso I, na proporção dos recebimentos, e respectiva baixa na Parte B; § 3º Em cada período de apuração, o valor a ser adicionado conforme o inciso II do § 2º será calculado pela aplicação da seguinte fórmula: $VALOR\ A\ SER\ ADICIONADO = LD \times (R/V)$, onde os símbolos significam: LD = total do lucro diferido na fase de construção, conforme o inciso I do § 2º R = valor do(s) pagamento(s) contratado(s), recebido(s) no período de apuração V = valor total contratado.

³³ Art. 7º No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, o pagamento das contribuições de que trata o art. 2º desta Lei poderá ser diferido, pelo contratado, até a data do recebimento do preço.

³⁴ Art. 14. No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, a pessoa jurídica que optar pelo diferimento do pagamento da contribuição na forma prevista no art. 7º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, pode utilizar o crédito a ser descontado na forma do art. 8º, somente na proporção das receitas efetivamente recebidas.

6.404/1976, em seu art. 177³⁵, determina que as mutações patrimoniais sejam registradas segundo o regime de competência, e o **CPC 00 (R2) - Estrutura Conceitual, notadamente nos itens 1.17 a 1.19**, também adota esse regime como base para a elaboração das demonstrações contábeis.

Vale dizer, **para essas pessoas jurídicas, a adoção do regime de caixa é excepcional**, ou seja, somente é admitida quando houver previsão legal específica, especialmente para fins tributários, com o objetivo de adequar a tributação à efetiva disponibilidade financeira da receita e evitar a incidência de tributos sobre valores ainda não recebidos. Nesses casos, o regime de caixa constitui uma exceção à regra contábil da competência, criada por razões de praticidade, capacidade contributiva e segurança econômica do contribuinte, sem afastar a obrigatoriedade da escrituração contábil segundo os princípios e normas contábeis vigentes.

Um terceiro ponto a destacar encontra-se ostensivo no TVF, às fls. 43.676/43.776, pois, é **INCONTESTE** que a Fiscalização glosou os custos, despesas e os créditos de não-cumulatividade indevidamente descontados **que haviam sido contabilizados na ECD da MARQUISE e por ela excluídos das bases de cálculo dos tributos sinalados, no ano-calendário de 2015, referentes às receitas que reconheceu e ofereceu à tributação, segundo resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal – Diligência:**

RESPOSTA AO TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL – DILIGÊNCIA

À Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil
Superintendência da 8ª. RF
At.: Auditores Fiscais – Srs. Flávio Correa Prado e Marcos César Gramani Tanniguchi

Identificação do Procedimento n.º 08.0.01.00-2020-00056-5
Código de acesso n.º 93677110

Construtora Marquise S.A. ("Construtora"), CNPJ 07.950.702/0001-85, com sede na Av. Pontes Vieira, 1838, CEP 60.135-238, Fortaleza, CE, por seu representante legal, vem, respeitosamente, no prazo legal, apresentar as informações e elementos solicitados no Termo de Início de Ação Fiscal – Diligência ("Termo"), supracitado, acerca de operações realizadas com terceiros, **no período de 2015**, adiante qualificados:

(...)

- 9- Os documentos fiscais apresentados foram considerados como custo e despesa dedutível na apuração do lucro real, com exceção das operações de mútuo, que não configuram como despesa.

(...)

Fortaleza (CE), 31 de Agosto de 2020.

CARLOS ANDRE BASTOS
LOPES:56762577334
Assinado de forma digital por
CARLOS ANDRE BASTOS
LOPES:56762577334
Dados: 2020.08.31 17:31:50 -03'00'
Carlos André Bastos Lopes
Diretor de Controladoria e Gestão

³⁵ Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais **segundo o regime de competência.**
(g.n.)
(...)

Uma quarta e última inferência, talvez a mais importante, reside no fato do Sujeito Passivo, além do protesto genérico acompanhado de citações as legislações atinentes à questão, **apenas ter apresentado um Demonstrativo Mensal de Apuração do Lucro Real de própria lavra**, às fls. 45.030/45.031, sem, contudo, comprovar a alegada existência de fato modificativo ou impeditivo, especialmente relativo às multicitadas glosas de custos/despesas que influenciaram a apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real anual, e dos créditos indevidos de PIS e COFINS.

Dito de outra forma, a Defesa **não demonstrou, por exemplo: qual parcela mensal do lucro total diferido estaria correlacionado aos custos e créditos glosados; ou qual valor mensal dos pagamentos contratados, referentes às receitas percebidas vinculadas à pessoa de direito público, não recebidos, cujos custos e créditos glosados estavam relacionados**. Assim dizendo, não apresentou os fatos e tampouco os documentos comprobatórios essenciais a suportar a argumentação que sustenta.

Nesse ponto, não podemos olvidar que, nos termos do art. 373, II, do CPC/2015³⁶, e arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72³⁷, em defesa do mérito direta no Recurso Voluntário

³⁶ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

(...)

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

³⁷ Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 20 (vinte) dias úteis, contado da data em que for feita a intimação da exigência. (Redação dada pela Lei Complementar nº 227, de 2026)

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

(negação da ocorrência do fato gerador) ou indireta (alegação de existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do fisco), **o ÔNUS PROBATÓRIO é do Recorrente.**

Nessa linha intelectual, não cabe os alegados ajustes suscitados pelo Sujeito Passivo quanto às bases de cálculo apuradas pela Fiscalização, pois é inaplicável a legislação invocada em defesa de mérito indireta, por falta de comprovação dos elementos fáticos, mantendo-se, quanto ao tema à epígrafe, irretocáveis o lançamento combatido e o Aresto guerreado pois respeitaram o declarado pela MARQUISE e o regime contábil alusivo à espécie.

Diante do exposto, **pugno no sentido de considerar incabíveis os ajustes pretendidos pelas Defesas nas bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e das estimativas mensais, relativas ao ano-calendário de 2015**, apurada de ofício pela Fiscalização.

6.2.10 DA MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ/CSLL

Na espécie, considerando que o Recorrente optou pela sistemática de apuração pelo Lucro Real Anual, no ano-calendário de 2015, a Fiscalização imputou multa de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor das estimativas mensais – meses de setembro a dezembro – insuficientemente recolhidas, em decorrência da recomposição das bases de cálculo estimadas mensais do IRPJ e da CSLL, considerando as glosas da totalidade das despesas oriundas dos contratos firmados com as empresas: MACEARA, AZTECA, MAR E AMBIENTE, ANDRIOLA e VALE DO IVAÍ.

Indignada a MARQUISE impugnou, mas o Aresto atacado manteve integralmente a autuação.

Em sede recursal, inicialmente, a Recorrente partindo da premissa de que as multas em comento só podem ser imputadas quando a empresa não recolhe as estimativas mensais previstas em lei, sustentou que não deixou de recolhê-las, tendo a Fiscalização apenas ampliado a base de cálculo por meio de glosas de custos e despesas, o que resultou na cobrança de diferenças de IRPJ e CSLL já acompanhadas de multa de ofício, tornando incabível a multa isolada. Além disso, é inviável exigir estimativas de 2015 com base em ajustes apurados em 2020, sendo certo que os recolhimentos ocorreram à época com base nas informações então disponíveis, ainda que posteriormente revistas, portanto, não há justificativa para a aplicação de multa isolada, devendo, no máximo, prevalecer a multa de ofício, caso mantida a autuação. Por fim, requer a aplicação da

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Súmula CARF nº 105, cujo entendimento permanece válido apesar das alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007.

Retomando a análise do pleito, no que toca a este tópico, **entendo que assiste razão a Recorrente e deve ser reformada a decisão recorrida**. A saber.

Inicialmente, é mister destacar que em prol de assegurar o recolhimento da estimativa mensal de IRPJ e da CSLL, a redação original do art. 44, IV, da Lei nº 9.430, de 1996, instituiu a referida multa isolada. Observa-se que a norma estabelecia que, em caso de falta de pagamento, a penalidade incidiria sobre a **“totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”** não recolhida. Veja-se:

*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)

Neste ponto, é de relevo destacar que as penalidades previstas nos incisos I, II e no §1º, IV, referem-se à falta de pagamento de tributo, dito de outro modo, incidem sobre a mesma base de cálculo.

Dada a clarividente identidade, a jurisprudência deste Tribunal firmou entendimento no sentido de que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício por falta de pagamento de tributo apurado ao final do exercício, devendo subsistir a multa de ofício. O que ensejou a Súmula Carf nº 105, *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.*

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-se nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/1999, passando a penalidade sobre o não recolhimento da estimativa a incidir sobre o **“valor do pagamento mensal”** e não mais sobre a **“totalidade ou diferença de tributo ou**

contribuição”, sem olvidar da redução do percentual da multa de 75% para 50% (cinquenta por cento), 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 merecem destaque algumas observações essenciais para demonstrar a coerência de nossa conclusão.

Primeiro, no tocante a obrigatoriedade de observação pelos Conselheiros deste Tribunal do referido epítome - Súmula CARF nº 105 - **apenas para os fatos geradores ocorridos até o mês de novembro de 2006**, antes, portanto, de entrar em vigor a alteração reproduzida (2007), em razão de ter referenciado no seu teor os lançamentos calcados no dispositivo revogado, ou seja, até a referida data, indubitavelmente era incabível a imposição de multa isolada concomitantemente com a multa de ofício.

Segundo, ao interpretarmos a novel redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, resta hialino que passou inexistir a sinalada identidade de base de cálculo entre as multas de ofício e a isolada, pois a primeira, no percentual de 75%, é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração e declaração inexata, como por exemplo: glosa de despesa, omissão de receita, dentre outras possibilidades, e somente poderá ser exigida após o encerramento do ano-calendário, no caso de **apuração anual** (art. 44, I).

Já a multa isolada de 50% é devida na hipótese de falta de recolhimento da **estimativa mensal**, inclusive no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, e

deverá ser exigida, **isoladamente**, após o encerramento do mês a que se refere a estimativa, inferência que justifica a sua exigência, inclusive, após o encerramento do ano-calendário (art. 44, II), e que foi sumulada por este Tribunal através da Súmula Carf nº 178:

Súmula CARF nº 178: A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de **multa isolada por falta de recolhimento de estimativa** na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Terceiro, reside no fato da sobredita cognição encontrar harmonia com a Súmula CARF nº 82, cujo teor assenta:

Súmula CARF nº 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Nessa senda, verifica-se que a restrição legal diz respeito ao lançamento de ofício da estimativa não recolhida, não alcançando a aplicação da multa isolada. Esta, por sua vez, é devida quando o contribuinte, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base negativa da CSLL no período, deixa de elaborar o balancete ou balanço de suspensão e, mesmo assim, não realiza o pagamento da estimativa mensal. Isso porque a opção pelo regime de lucro real anual é facultativa, mas, uma vez adotada, exige o cumprimento das regras que lhe são próprias.

Dessa forma, a falta de recolhimento nessas circunstâncias justifica a imposição da multa isolada, conforme previsto na legislação, confirmando a correção de sua incidência nas hipóteses mencionadas.

Por derradeiro, **no que diz respeito à concomitância da multa isolada com a multa de ofício**, conforme consignado em declaração de voto no Acórdão nº 1201-007.593, de 23 de junho de 2026, reexaminei a matéria e alterei o posicionamento que havia adotado em todos os meus dez anos de contencioso administrativo (primeira e segunda instâncias).

Até então, era partidário da possibilidade de coexistência por entender que ambas as penalidades versavam sobre pilares fáticos diferentes e autônomos, com distinções claras na materialidade e temporalidade da apuração que tem por consequência a aplicação das multas sobre bases de cálculo diferentes. Tal ilação afastaria a ocorrência de *bis in idem* ou a aplicação do princípio da consunção ou absorção.

Entretanto, reestudando o tema e analisando as jurisprudências das Câmaras Baixa e Alta do CARF, notadamente, dada à costumeira lucidez, completude e didática, o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, relator do Acórdão nº 1101-002.130, sessão de 26 de março de 2026, percebi, com as merecidas vênias aqueles que adotam entendimento diverso, que **admitir a concomitância não representa a melhor solução para a lide**.

Ab initio, é essencial para demonstrarmos os fundamentos que levaram a alteração da interpretação sobre o tema, analisarmos o significado do princípio da consunção, ou absorção. De início, vejamos o conceito:

Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime. Em termos bem esquemáticos, há consunção quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta. Na relação consuntiva, os fatos não se apresentam em relação de gênero e espécie, mas de minus e plus, de continente e conteúdo, de todo e parte, de inteiro e fração. Por isso, o crime consumado absorve o crime tentado, o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano. A norma consuntiva constitui fase mais avançada na realização da ofensa a um bem jurídico, aplicando-se o princípio major absorbet minorem. [...] A norma consuntiva exclui a aplicação da norma consunta, por abranger o delito definido por esta. Há consunção, quando o crime-meio é realizado como uma fase ou etapa do crime-fim, onde vai esgotar seu potencial ofensivo, sendo, por isso, a punição somente da conduta criminosa final do agente.

Observa-se que a consunção ocorre quando um crime-meio é condição necessária para a execução de um crime-fim. Nessa hipótese, a norma mais abrangente absorve a de menor alcance.

Agora vamos aplicar esse racional no âmbito das penalidades tributárias em comento.

Considere-se a hipótese em que o contribuinte, durante determinado período de apuração, registra despesas como dedutíveis com base em interpretação plausível da legislação e da jurisprudência, ou estrutura planejamento tributário apoiado em uma das leituras possíveis da norma. Posteriormente, em ação fiscal, a autoridade desconsidera tais procedimentos, afastando a dedutibilidade ou a validade do planejamento e, além de efetuar a glosa, impõe simultaneamente multa de ofício e multa isolada sobre os valores de IRPJ/CSLL.

Embora a multa de ofício decorra naturalmente da constituição do crédito tributário, a questão reside na cumulação com a multa isolada, já que **ambas têm origem no mesmo contexto fático**. Nesse cenário, a ausência de recolhimento das estimativas não configura comportamento independente, mas sim consequência direta da interpretação adotada pelo contribuinte, que fundamentou a infração principal já sancionada.

Nessa circunstância, **a multa isolada em questão perde a sua principal característica, a autonomia**, pois sua incidência depende da glosa previamente realizada, gerando, na prática, dupla penalização: uma pela dedução tida como indevida e outra pela falta de recolhimento de obrigação que, segundo o entendimento inicial do contribuinte, não se verificava.

Configura-se, portanto, **bis in idem**, devendo ser aplicado o **princípio da consunção**, pelo qual a penalidade mais severa — a multa de ofício — absorve a multa isolada, afastando sua exigência.

Conforme registramos, tal linha intelectual não é inovadora, uma vez que representa o sentido em que caminha a jurisprudência contemporânea do CARF, consoante Acórdão 9101-007.278, de 23/01/2025, da lavra do ilustre Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes, decidido por maioria:

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

Pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo.

Aqui, é salutar transcrever o seguinte trecho do sobredito acórdão:

*De igual modo, uma omissão de receita (ou a dedução indevida de despesas para o recolhimento de estimativas com base em balanços de suspensão ou redução) é uma única conduta que irá, ocasionalmente, resultar no não recolhimento de estimativas, nem do ajuste. **Se essa omissão não repercutir no valor do ajuste, pune-se a falta das estimativas. Todavia, se repercutir integralmente no ajuste com aplicação da multa de ofício sobre a quantia, essa punição absorve, por ser mais elevada, a que seria aplicada sobre o valor do não recolhimento das estimativas.** Ademais, entre as duas situações extremas, ocorrem inúmeras intermediárias, com repercussão parcial da omissão de receita sobre o cálculo do ajuste e, nesse caso, também será parcial a consunção. Enfim, a consunção não se dá em abstrato, mas sim em concreto. É um preceito calcado na evolução do direito ocidental de limitação das punições (e não de sua eliminação).*

*Dentro desse contexto, **como critério de interpretação e aplicação do direito, entende-se que, para cada conduta, uma só punição em concreto, prevalecendo a maior, ainda que essa conduta possa ser enquadrada em mais de um tipo legal de infração. (g.n.)***

Impende registrar que o posicionamento adotado neste voto, prevalece na Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de acordo com as ementas abaixo transcritas:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO POR FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. (Acórdão 9101-007.277, sessão de 23/01/2025)

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração.

Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício. (Acórdão 9101-007.384, sessão de 24/07/2025)

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

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento. (Acórdão 9101-007.385, sessão de 24/07/2025) (g.n.)

Avançando com nosso desiderato, no Superior Tribunal de Justiça, as Primeira e Segunda Turmas firmaram o entendimento de que não é possível a aplicação simultânea da multa de ofício e da multa isolada, uma vez que, à luz do princípio da consunção, a penalidade mais abrangente absorve a mais específica. Inclusive, esse posicionamento foi recentemente reafirmado no julgamento do REsp 2.175.40/PB, em 10/09/2025, ocasião em que o Tribunal manteve sua orientação ao negar provimento ao recurso, reiterando a impossibilidade de cumulação das penalidades. Deste julgado, merecem destaque os seguintes trechos:

RECURSO ESPECIAL Nº 2175740 - PB (2024/0380733-5)

DECISÃO

O entendimento adotado no acórdão recorrido está em conformidade com a jurisprudência desta Corte, que já reconheceu a impossibilidade de cumulação da multa de ofício com a multa isolada, mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007, conforme demonstram os seguintes precedentes:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. **CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.** MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Esta Corte adota o entendimento segundo o qual se revela incabível a cumulação da multa de ofício com a multa isolada, porquanto esta é absorvida por aquela, conforme o Princípio da Consunção.

II - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

III -Agravo Interno improvido (AgInt no REsp n. 2.197.323/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 7/4/2025, DJEN de 10/4/2025).

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTIGOS 489 E 1.022, AMBOS, DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. **MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO.** ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996(REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). **EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.** PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO

(...)

4. O Tribunal de origem ao examinar a legalidade da concomitância das multas fiscais, concluiu que a exigência isolada da multa deve ser absorvida pela multa de ofício, não devendo prosperar a cumulação pretendida pelo órgão fazendário (fls. 391, e-STJ).

*5. Nesse sentido, no caso em apreço, me valho da linha argumentativa a muito difundida nessa Corte, segundo a qual preleciona pela **aplicação do princípio da consunção ao exigir o cumprimento de medidas sancionatórias.** A rigor, o princípio da consunção não se dá em abstrato, mas sim em concreto. É um preceito calcado na evolução do direito ocidental de limitação das punições (e não de sua eliminação).*

Dentro desse contexto, como critério de interpretação e aplicação do direito, entende-se que, para cada conduta, uma só punição em concreto, prevalecendo a maior, ainda que essa conduta possa ser enquadrada em mais de um tipo legal de infração.

Precedentes no mesmo sentido.

6. Logo, o princípio da consunção ou da absorção é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas, hipótese em que a infração mais grave absorve as de menor gravidade, como no caso em apreço. Assim, em casos como o ora analisado, deve-se imperar a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de

forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo, em detrimento da multa prevista no artigo 12, inciso III, da Lei 8.218/1991.

7. Recurso Especial conhecido e não provido (REsp n. 2.104.963/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, **Segunda Turma**, julgado em 5/12/2023, DJe de 19/12/2023).

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL QUE NÃO IMPUGNA FUNDAMENTO DA DECISÃO DE ORIGEM. AGRAVO INTERNO QUE DEIXA DE ATACAR FUNDAMENTO DA DECISÃO RECORRIDA. SÚMULAS 283 E 284 DO STF. INCIDÊNCIA. RECURSO NÃO PROVIDO. DOCUMENTO VALIDADO

1. A controvérsia, no Recurso Especial, consiste em saber se é possível a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada.

(...)

5. A Segunda Turma do STJ, em julgados mais recentes, continua a aplicar o entendimento de que a vedação à cumulação das multas "isolada" e "de ofício" persiste, mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007. Nesse sentido: AREsp 1.603.525/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 25.11.20.

6. Agravo Interno não provido (AgInt no AREsp n. 1.878.192/SC, relator Ministro Herman Benjamin, **Segunda Turma**, julgado em 28/3/2022, DJe de 12/4/2022.) Isso posto, com fundamento no art. 255, § 4º, II, do RISTJ, nego provimento ao recurso especial. (g.n.)

No âmbito do STF, recentemente transitou em julgado o RE 640.452 (Tema 487), no qual se discutiu o caráter confiscatório da "multa isolada" por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental. **Em que pese a multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativas mensais não faça parte do escopo abarcado pelo citado tema**, decidido definitivamente em sede de repercussão geral, reputo que serve de reforço argumentativo o fato de que no voto vista que compôs o voto médio, o Ministro Dias Toffoli, na linha do STJ, também adotou o princípio da consunção no sentido de que "a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente", quando presente o adequado nexo entre elas. Veja-se:

5.1 Do princípio da consunção

No que diz respeito especificamente ao **princípio da consunção**, adoto (tal como o fez o Relator quanto a esse ponto) **a mesma compreensão do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.496.354/PR**, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins. Pelo preceito em questão, por exemplo, "a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente", quando presente o adequado nexo entre elas. Ou seja, segundo o princípio da consunção, o ilícito mais abrangente absorve o ilícito menos abrangente. O concurso entre infrações pode

se dar entre dois ou mais deveres instrumentais bem como entre um dever instrumental e o dever de pagar o tributo. No mesmo sentido: REsp nº 1.499.389/PB-AgR, Segunda Turma, Rel. Min, Mauro Campbell Marques, Destaco, a propósito, que o princípio da consunção vem sendo adotado, expressamente, em algumas legislações. Vai nessa direção, por exemplo, o art. 11, § 2º, da Lei nº 11.514/97 do Estado de Pernambuco³⁸. (g.n.)

Tal racional foi posteriormente acolhido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Por meio do Parecer SEI nº 1535/2026/MF, a PGFN analisou a jurisprudência consolidada das duas Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça (STJ) expostas neste voto e concluiu que não havia perspectiva razoável de alteração do posicionamento contrário aos interesses da União.

Destarte, em razão dessa consolidação jurisprudencial, o sinalado Parecer recomendou a inclusão do tema no item 1.26, alínea “j”, da relação de matérias em que a PGFN está dispensada de contestar ou interpor recursos, com fundamento no art. 19, inciso VI, alínea “b”, da Lei nº 10.522/2002 e no art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502/2016. A orientação abrange, de forma expressa, a vedação à cumulação da multa isolada com a multa de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, mesmo após a alteração legislativa introduzida pela Lei nº 11.488/2007.

In terminis, cumpre destacar, entretanto, que a tese ora defendida **não alcança as situações em que há infração autônoma decorrente do não recolhimento das estimativas**. Nos casos em que o contribuinte exercer a opção pela sistemática de apuração pelo Lucro Real, nos termos do art. 2º, da Lei nº 9.430/96³⁹, está legalmente obrigado a efetuar as antecipações, à vista disso, se deixar de fazê-las, a **multa isolada é plenamente aplicável**, mesmo que, ao final do período de apuração, não se constate tributo devido a título de IRPJ/CSLL. Nessas circunstâncias,

³⁸ Nota original do voto do Ministro Dias Toffoli: “Art. 11 (...) § 2º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa relativa à obrigação principal sempre que se tratar de cometimento de infração em que o descumprimento da obrigação acessória presuma o da obrigação principal.”

³⁹ Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

como **não há concomitância com multa de ofício**, a penalidade mostra-se legítima e devidamente fundamentada.

Diante do exposto, considerando que imputação das multas isoladas por insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais de IRPJ/CSLL decorreram da ampliação das suas bases de cálculo em razão das glosas de despesas efetivadas pelo Fisco, **pugno no sentido de que seja reformada a decisão atacada em favor de afastá-las.**

6.2.11 DA CONCLUSÃO

Face ao exposto, quanto ao tópico 6.2, **pugno no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário** para:

- a) Manter as glosas de custos/despesas consideradas indedutíveis (IRPJ e CSLL) e de créditos de não-cumulatividade indevidamente descontados (PIS/COFINS), relativas aos contratos da MARQUISE com as seguintes prestadoras: **MACEARÁ, AZTECA e ANDRIOLA**;
- b) Exonerar as glosas de custos/despesas consideradas indedutíveis (IRPJ e CSLL) e de créditos de não-cumulatividade indevidamente descontados (PIS/COFINS), relativas aos contratos da MARQUISE com as seguintes prestadoras: **MAR E AMBIENTE e IVAÍ**; e
- c) Afastar as multas isoladas de IRPJ/CSLL imputadas sobre estimativas mensais.

6.3 DOS PLEITOS PRINCIPAIS - DO IRRF SOBRE PAGAMENTO SEM CAUSA OU OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA

6.3.1 DOS FATOS

De maneira concisa, segundo o TVF, às fls. 43.676/43.776, o Fisco após concluir que a MARQUISE não apresentou documentos suficientes para a comprovação efetiva das operações comerciais avençadas com as empresas MACEARA, AZTECA, MAR E AMBIENTE, ANDRIOLA E IVAÍ, bem como que estas não possuíam capacidade operacional mínima para executá-las, levantou os pagamentos efetuados pela Fiscalizada a essas prestadoras e os respectivos comprovantes, enquadrando-os nas hipóteses de incidência prevista no art. 61 da Lei 8.981/95 - matriz do art. 674 do RIR-99 -: i) pagamento a beneficiário não identificado; ou ii) pagamentos efetuados sem a devida comprovação da operação ou a sua causa, situação essa fartamente demonstrada ao longo desse relatório.

Indignada, a MARQUISE impugnou, mas o Aresto recorrido manteve integralmente a autuação calcado, basicamente, na seguinte percepção: (...) *De fato, não há efetiva identificação*

de beneficiários. As inconsistências explicitadas pelo Fisco (falta de estrutura operacional, incompatibilidades, inconsistências e demais dados) nos tópicos anteriores evidenciam o contrário. Várias são as ilegalidades cometidas, falta de adequada conciliação documental e escritural, incompatibilidades e diversas outras variáveis que autorizam a Presunção Legal em paralelo à indedutibilidade de valores em bases de cálculo de tributos.

Em sede recursal, a Recorrente se insurgiu contra a autuação e a decisão de primeira instância asseverando que restou demonstrado nos autos que os pagamentos realizados tiveram os beneficiários devidamente identificados, bem como as causas comprovadas, afastando-se, portanto, a incidência da hipótese prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/1995.

Prosseguindo, aduziu que as Autoridades Administrativas baseiam-se essencialmente na alegação de ausência de capacidade operacional das empresas contratadas, argumento que, por si só, não tem o condão de descaracterizar a efetiva prestação dos serviços, em afronta ao princípio da verdade material. Nessa linha, repisa que a aplicação da alíquota de 35% exige prova inequívoca de pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa, o que não se verifica no caso concreto.

Ao final, testificou que não se pode confundir a eventual glosa de despesas com a configuração de pagamento sem causa para fins de incidência do referido dispositivo legal, uma vez que os requisitos são distintos e autônomos. Admitir tal equiparação implicaria aplicação automática da penalidade agravada em toda hipótese de glosa, o que não encontra respaldo no ordenamento jurídico. Assim, uma vez identificados os beneficiários, eventual tributação deve recair sobre estes, não sendo legítima a exigência do IRRF à alíquota de 35%, razão pela qual se impõe o cancelamento da autuação.

Coerente com a lógica argumentativa aplicada aos tópicos anteriores, igualmente, antes de nos inclinarmos à apreciação dos pleitos da Defesa, peço vênias para expor os entendimentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais atinentes à tributação do IRRF, prevista no art. 61, da Lei nº 8.981/95, notadamente no sentido de apresentar suas características e demonstrar a possibilidade de cumulação com a glosa de custos não comprovados.

6.3.2 DA TRIBUTAÇÃO DO IRRF, PREVISTA NO ART. 61, DA LEI Nº 8.981/95, E DA POSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM A GLOSA DE CUSTOS NÃO COMPROVADOS

A princípio, é essencial analisarmos o disposto no art. 61, da Lei nº 8.981/95⁴⁰. Observa-se que através do seu *caput* instituiu-se a tributação exclusiva na fonte sobre

⁴⁰ Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, **todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado**, ressalvado o disposto em normas especiais.

rendimentos pagos a beneficiários não identificados. Igualmente, o seu §1º aplica a mesma tributação quando há constatação do pagamento/entrega de recursos a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, independente de contabilização, mas não for comprovada a operação ou a sua causa, ou seja, se o Fisco se depara com pagamentos cujas operações ou a sua causa não forem comprovados mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitará o Sujeito Passivo à incidência do imposto de renda (que deveria ter sido retido na fonte), exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa.

Outrossim, infere-se do comando supra, mesmo na interpretação mais comezinha, que a sua aplicação não está autorizada quando **não restar comprovado pelo Fisco o pagamento** a beneficiário não identificado ou **o pagamento ou entrega de recursos** a sócio ou terceiro sem comprovação da operação ou da causa do dispêndio.

Nessa seara, **o ato de realizar o pagamento configura-se no pressuposto material da norma em questão**, condição indispensável para que se efetive a incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte. Trata-se de uma limitação, dado que tem a Fiscalização o ônus de identificar as saídas, contabilizadas ou não, de forma direta, concreta, sendo inadmissível a sua presunção.

Além disso, uma vez comprovado o pagamento, **deve o Fisco justificar que não foi possível, mesmo após diligências, identificar o beneficiário do pagamento ou a causa/comprovar a operação**. Nessa senda, é devido o lançamento se não identificado o beneficiário, contudo, caso o seja, será se verificar ausentes a operação e a causa do pagamento.

No que toca a definição de operação e causa, bem como a comprovação, me permito valer dos fundamentos aduzidos pelo ilustre Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior no Acórdão nº 1201-003.195, os quais adoto:

(...)

*105. Caso o beneficiário do pagamento não seja identificado é devido o lançamento; caso o seja, necessário verificar se a operação e a causa do pagamento foram comprovadas. **Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, venda, entre outros) que ensejou o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa.***

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, **aos pagamentos efetuados** ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, **contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa**, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2a Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto. (g.n.)

106. Nesse sentido, para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, o registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal, é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento. (g.n.)

(...)

A sobredita acepção está em consonância com a jurisprudência administrativa prevalente do CARF, conforme ementas abaixo transcritas:

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO, OU QUANDO NÃO FOR COMPROVADA A OPERAÇÃO OU SUA CAUSA.

Por expressa determinação legal, sujeitam-se ao IRRF, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. (Acórdão nº 9101-004.153 – CSRF / 1ª Turma. Sessão de 07/05/2019)

PAGAMENTOS REALIZADOS SEM COMPROVAÇÃO DO BENEFICIÁRIO OU A SUA CAUSA. CAUSAS AUTÔNOMAS DE INCIDÊNCIA.

A premissa contida no § 1º do art. 61 da Lei 8.981/95 é clara no sentido de que o IRRF será cobrado “também” quanto “aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular”, deixando extreme de dúvidas que: i) a ausência de causa é, sim, um “tipo” autônomo da aludida regra de responsabilização (ou incidência, para quem assim o preferir); ii) este tipo pressupõe o conhecimento quanto ao destinatário dos recursos, mormente quando explicitamente se refere aos “terceiros” ou aos sócios e/ou acionistas.

Assim o aludido preceptivo será aplicado tanto no caso em que se desconhecer os destinatários, como na hipótese em que, mesmo que conhecidos os beneficiários, a ausência de uma causa ainda imporá a exigência do IRRF na forma do aludido artigo de lei. (Acórdão nº 9101-006.342 – CSRF / 1ª Turma. Sessão de 05/10/2022)

PAGAMENTOS SEM CAUSA COMPROVADA. INCIDÊNCIA EXCLUSIVA NA FONTE. PRESUNÇÃO SOBRE EXISTÊNCIA DO PAGAMENTO. ELEIÇÃO DISCRICIONÁRIA DA DATA DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. EXIGÊNCIA INSUBSISTENTE.

A exigência de IRRF de que trata o art. 61 da Lei nº 8.981/95 não se sustenta se a autoridade fiscal não comprova, ainda que por meio da escrituração contábil do contribuinte, os registros específicos dos pagamentos assim como a data em que teriam sido realizados.

O lançamento de IRRF realizado com base em presunção de pagamentos lastreado em elementos frágeis e com eleição discricionária da data de ocorrência do fato gerador não se sustenta. (Acórdão nº 9101-005.251 – CSRF / 1ª Turma. Sessão de 12/11/2020)

Também contribui para esclarecimento do preceptivo sob análise, colacionarmos excertos do Acórdão nº 1201-003.397, cujo redator do voto vencedor foi o Ilustre Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, que traz uma visão sobre o tema no tocante a sua natureza de presunção legal, com a qual pactuo:

(...)

É certo que o IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 possui especificidades que permitem classificá-lo como uma exceção. O IRRF em geral já é uma exceção, pois é fruto de uma substituição tributária do Imposto de Renda (das pessoas físicas e das pessoas jurídicas). O IRRF com tributação exclusiva na fonte, uma modalidade de IRRF, é uma exceção maior ainda, pois toda a tributação fica contida no substituto tributário, não havendo reflexo sobre a apuração realizada pelo contribuinte, que não oferece à tributação a receita obtida. O tributo da espécie é uma exceção ainda mais específica, pois é uma substituição tributária com tributação exclusiva e cujo fato gerador não é o pagamento, pois o tributo passa a ser exigível apenas a partir do momento em que o substituto tributário não informa à fiscalização a identificação do contribuinte ou a causa do pagamento.

Entendo que o IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 é exigido do substituto tributário por meio de uma presunção legal. Nessa presunção, o fato conhecido é a existência de um pagamento cujo destinatário se desconhece ou cuja causa é desconhecida e cujo desconhecimento se deve à atitude omissiva do substituto tributário. O fato desconhecido é que dá ensejo à omissão presumida.

Assim, a exigência do IRRF em tela muito se assemelha à exigência do IRPJ prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, em que a presunção legal tem como fato conhecido a existência de depósito bancário cuja origem o contribuinte não comprova. Saliente-se que o ordenamento jurídico tributário possui outros casos semelhantes de presunção, como o saldo credor de caixa, o passivo a descoberto e os pagamentos não escriturados (art. 12, §2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e art. 40 da Lei nº 9.430/1996. A diferença entre essas espécies e o IRRF em tela é que, aqui, a tributação se dá sobre o substituto tributário e não sobre o contribuinte.

Portanto, a conduta que dá ensejo ao acionamento da presunção legal em tela é a simples omissão em informar o real beneficiário do pagamento ou a sua real causa econômica, independentemente da existência, ou não, de intuito doloso.

Em resumo, a exigência do IRRF sob apreciação tem natureza de presunção legal, ou seja, a partir de um fato conhecido – a inquestionável realização de pagamento, pressuposto material da norma em questão - e da negativa (expressa ou tácita) do Fiscalizado em identificar o efetivo destinatário – verdadeiro titular dos rendimentos - ou a real origem econômica do dispêndio, a lei autoriza que seja exigido o tributo de quem realizou o pagamento, por uma presunção de omissão de receita por parte do destinatário do pagamento, associada a uma substituição tributária.

Nessa quadra, como é comum às presunções legais desse tipo, a Fiscalização não está obrigada a rastrear a utilização do pagamento, de outro giro, **pode o Sujeito Passivo afastar a acusação fiscal ao demonstrar que não houve o pagamento (negativa do fato conhecido) ou ao apontar, cumulativamente, o destinatário do pagamento e a sua real origem econômica (esclarecimento da natureza do pagamento).**

No que tange à compreensão de alguns doutrinadores de que na norma em questão **o ato ilícito vem tipificado como “um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado”, sendo este o elemento essencial da sua hipótese de incidência, em afronta ao determinado no art. 3º, do CTN**⁴¹, ousou discordar.

Não obstante, sem pretensão de inovar, no que toca à licitude da materialidade do imposto previsto no art. 61, da Lei nº 8.981/95, bem como no que diz respeito ao antagonismo com a multa qualificada, trago a exposição do ilustre Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior no Acórdão nº 1201-003.195, que bem representa minha compreensão a respeito do tema:

108. Quanto ao suposto antagonismo do IR-Fonte com a multa qualificada, o argumento ganha força em face da onerosidade da alíquota de 35%, a qual se agrava com o reajustamento da base de cálculo. Concordo que se trata de uma tributação onerosa. No entanto, esta era a alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à época da publicação da Lei nº 8.981/1995, prevista em seu art. 8º. O fato desta última alíquota ter sido revogada posteriormente pela Lei nº 9.250, de 1995 e aquela permanecido no mesmo patamar é opção legislativa.

109. Por mais onerosa que seja a alíquota, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção. Assim, uma vez comprovado que houve simulação, fraude ou conluio, no pagamento de algumas das hipóteses prevista no art. 61 da Lei 8.981, de 1995, a multa qualificada deve ser aplicada. O que atrai a incidência dessa espécie de multa é a conduta praticada pelo sujeito passivo ao efetuar o referido pagamento. Deixar de aplicá-la à hipótese vertente, ao argumento de dupla penalidade, significa considerar tributo como sanção, ou, de outro modo, negar vigência ao texto legal por considerá-lo inconstitucional, o que é vedado a este CARF.

Nesse diapasão, partindo da premissa que tributo não é sanção, importa ressaltar que a excepcional espécie de IRRF em questão submete-se a tributação exclusiva na fonte, em outras palavras, o pagamento não está sujeito à antecipação para fins de ajuste anual e, por conseguinte, o destinatário não poderá deduzi-lo na sua declaração de ajuste. Não obstante, tal ressalva não se constitui óbice à dedução do valor retido e recolhido pela fonte pagadora, referente às notas fiscais cujo pagamento foi considerado sem causa ou a operação não foi comprovada, do IRRF lançado de ofício.

⁴¹ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Ainda nessa seara, no que toca à **possibilidade de cumulação da autuação de IRPJ/CSLL baseada na glosa de despesas/custos, que não foram comprovadas/inexistentes, as quais foram deduzidas na apuração do lucro líquido contábil, elemento essencial para o cálculo da base sobre a qual incidem o IRPJ e a CSLL; com a de IRRF motivado pelo pagamento a beneficiário não identificado ou cujas operações não foram comprovadas ou sem causa**, desde que haja a comprovação por parte da autoridade fiscal do efetivo pagamento - repelida por alguns doutrinadores por entenderem que caracteriza dupla penalização / *bis in idem* rechaçada por nosso ordenamento jurídico -, além de já termos afastado a concepção de penalidade do IRRF em foco, pactuamos que em favor da **plena compatibilidade**. Vejamos.

Primeiro, porque nessa quadra não há espaço para suscitar que essas incidências tributárias se corporificam sobre uma mesma base, materialidade ou que há caracterização de *bis in idem*, posto que não se está perante a um único fato a partir do qual se extrai uma dupla incidência tributária. Segundo, devido à referida coadunabilidade evidenciar-se por se tratar de distintos fatos geradores (despesas incorridas e pagamentos), seja qual for o ângulo de visualização das suas exterioridades: material, temporal, quantitativa e pessoal.

A respeito da distinção quanto à materialidade dos fatos geradores apontados, mister trazer à baila o entendimento consubstanciado no Acórdão nº 9101-004.543, de Relatoria da Ilustre Conselheira Andréa Duek Simantob, que bem representa minha compreensão a respeito do tema:

Há casos em que as despesas podem ter sido glosadas (por inexistentes), mas que sequer foram de fato pagas aos pretensos beneficiários, como ocorre no caso das chamadas “notas de favor”. Neste caso, haveria a exigência somente de IRPJ e de CSLL pela glosa das despesas inexistentes, mas não haveria exigência de IRRF porque não estaria materializado o correspondente pagamento.

Noutro giro, há casos em que — mesmo se tratando de pagamentos comprovadamente efetuados, mas relativos a despesas inexistentes, posto que não comprovada a correspondente operação ou a sua causa — pode haver somente a exigência de IRRF, mas não a exigência de IRPJ e de CSLL. Isto pode ocorrer por várias razões, dentre as quais o fato de o sujeito passivo estar submetido ao regime de tributação do lucro presumido ou arbitrado, por exemplo, regimes os quais são em regra indiferentes às despesas para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ou então, ainda, pode ocorrer que o sujeito passivo, mesmo estando submetido ao regime do lucro real, tenha apurado prejuízo fiscal no período em questão.

*Todas essas hipóteses citadas, dentre outras que se poderia imaginar, evidenciam a clara distinção das infrações quanto ao seu **aspecto material**.*

*Quanto ao **aspecto temporal**, a exigência do IRPJ e da CSLL se dá no momento correspondente ao aproveitamento fiscal do custo inexistente (ao final do período de apuração do lucro tributável). Já no caso do IRRF, a exigência se dá no*

momento da efetivação do pagamento sem causa que o justifique. Há clara distinção, portanto, também com relação ao aspecto temporal.

*No **aspecto quantitativo**, igualmente se afiguram distintas as suas bases de cálculo. E as bases de cálculo são distintas não somente em razão do reajustamento do valor do pagamento sobre o qual recairá o imposto na fonte, mas também em razão da própria distinção material quanto aos fatos geradores captados por cada uma das incidências, posto que, conforme visto, pode haver despesas inexistentes que não motivam pagamentos, e pode também haver pagamentos sem causa completamente desvinculados de alguma despesa contabilmente reconhecida. Portanto, também com relação ao aspecto quantitativo as incidências são distintas.*

*Por fim, quanto ao **aspecto pessoal**, nada obstante o sujeito passivo sobre o qual recaem as exigências seja o mesmo, não se pode ignorar o fato de que, enquanto este sujeito passivo, no que diz respeito à exigência de IRPJ e de CSLL, encontra-se claramente na posição de contribuinte (que reduziu indevidamente o seu lucro), no caso do IRRF, muito embora a lei não expressamente assim o designe, a condição por ele ostentada é a de responsável, por se constituir na fonte pagadora dos rendimentos cuja operação ou causa não restou comprovada.*

É inegável, ademais, que a não identificação da causa dos pagamentos impede o fisco de confirmar a regular tributação do rendimento auferido pelos beneficiários dos pagamentos assim feitos, circunstância esta que acentua a completa desvinculação entre os fundamentos jurídicos que dão suporte à materialidade de cada uma das infrações reportadas (glosa de custos, de um lado, e pagamentos sem causa, de outro).

Portanto, sob todas as óticas, não há como prosperar a tese de um suposto bis in idem quanto às mencionadas exigências. (g.n.)

No mesmo sentido do presente voto, assim também já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, consoante os precedentes a seguir transcritos:

IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS. IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA. EXIGÊNCIA SIMULTÂNEA. POSSIBILIDADE Sujeita-se à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado por pessoa jurídica a beneficiário não identificado, bem assim os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

A tributação pelo do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, em relação a pagamentos a beneficiários não identificados ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa, não exclui a incidência de IRPJ e CSLL resultante da glosa das despesas fictícias, as quais são indedutíveis por previsão legal expressa. (Acórdão nº 9202-009.937 – CSRF / 2ª Turma. Sessão de 23/09/2021)

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 nº 9101-004.543 – CSRF / 1ª Turma. Sessão de 07/11/2019)

Neste ponto, merece repetir que não é plausível depreender, da leitura do art. 61, da Lei nº 8.981/95, que a constatação de despesas não comprovadas, por si só, mesmo se baseando nos mesmos elementos de prova, seja suficiente para caracterizar que ocorreu um pagamento a beneficiários não identificados ou sem causa, para efeito de incidência do IRRF.

Insisto, a subsunção ao aludido preceptivo requer que o Fisco envie todos os esforços no sentido de exaurir a busca pelo beneficiário do pagamento ou, caso identificado, comprovar a operação ou a causa do dispêndio. Extenuadas essas pretensões, aplica-se o dispositivo.

Em resumo, pelo exposto, só podemos glosar as despesas e concomitantemente aplicar o preconizado no art. 61, da Lei nº 8.981/95, quando não há comprovação delas e, de modo síncrono, verificarmos a situação em que a contabilidade registra o pagamento a um destinatário irreal ou em relação a uma operação igualmente irreal, circunstâncias que caracterizam o pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa.

Por fim, tal entendimento recentemente foi sumulado por este Tribunal consoante Súmula CARF nº 242, abaixo *in verbis*:

“O lançamento do imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF) incidente sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado pode coexistir com o lançamento de IRPJ e CSLL por glosa de custos e despesas.”

Cumprido o objetivo proposto, no próximo tópico, analisaremos o caso sob julgo.

6.3.3 DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO – LANÇAMENTO DE IRRF

No que está relacionado a este tópico, resumidamente, os Recorrentes aduzem que a autuação se baseia na suposta ausência de capacidade operacional das empresas contratadas, o que, por si só, não afasta a efetiva prestação dos serviços, em violação ao princípio da verdade material, reiterando que a incidência da alíquota de 35% exige prova inequívoca de pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa, hipótese não verificada no caso. Ademais, aduzem que não se pode confundir a glosa de despesas com a caracterização de pagamento sem causa para

fins do art. 61 da Lei nº 8.981/1995, por se tratar de institutos distintos, sob pena de aplicação automática e indevida da penalidade agravada; assim, uma vez identificados os beneficiários, eventual tributação deve recair sobre estes, impondo-se o cancelamento da exigência.

Entendo que **assiste em parte razão aos Interessados** pelos seguintes motivos.

Ab initio, à título de delimitar a lide à epígrafe e, por via oblíqua, demonstrar coerência em nossa apreciação, considerando que exoneramos as glosas relacionadas aos contratos com as prestadoras **MAR E AMBIENTE e AVAÍ**, em razão de termos afastado o principal fundamento da acusação, carência de capacidade operacional do prestador, por consequência, restaram identificadas as contratadas – BENEFICIÁRIAS dos pagamentos - e a materialidade da operação e da causa dos dispêndios efetivados, por obvio **devem ser exoneradas as exações do IRRF em questão tocantes aos pagamentos realizados para essas empresas**.

De outro giro, diferente do que pensa a MARQUISE, quanto aos pagamentos que realizou em favor das empresas: **MACEARÁ, AZTECA e ANDRIOLA**, resultou inquestionável, dada a análise minuciosa do Fisco baseada em provas robustas, que tiveram como contrapartida supostas prestações de serviços cujas operações ou causa não restaram comprovadas, pois, seguramente, não detinham capacidade operacional para realização das atividades que acordaram.

Conforme exaurimos, há estreita relação entre a operação que dá origem ao pagamento e a sua causa, de modo que a não comprovação da efetiva realização da primeira pode ensejar o reconhecimento de pagamento sem causa. Para tanto, não basta a mera formalização jurídica, registros contábeis ou apresentação de notas fiscais, sendo indispensável comprovar, através de documentação hábil e idônea, a efetividade da operação e a causa do pagamento, as quais estão umbilicalmente ligadas à demonstração da capacidade operacional do contratado, segunda a sua natureza, e de que efetivamente executou as operações comerciais convencionadas.

Nessa linha de raciocínio, concordo com a Recorrente quando aduz que os beneficiários foram identificados, todavia tal ilação não é suficiente para afastar a exação sob julgo, posto que **há a subsunção ao outro tipo autônomo da aludida regra de incidência – a ausência de causa para os pagamentos – uma vez que restou clarividente a incapacidade operacional das contratadas: MACEARÁ, AZTECA e ANDRIOLA**.

Nesse sentido, trago recentes precedentes da 1ª Turma da CSRF deste Tribunal, cujos fundamentos estão sintetizados nas ementas abaixo transcritas:

PAGAMENTOS REALIZADOS SEM COMPROVAÇÃO DO BENEFICIÁRIO OU A SUA CAUSA. CAUSAS AUTÔNOMAS DE INCIDÊNCIA.

A premissa contida no § 1º do art. 61 da Lei 8.981/95 é clara no sentido de que o IRRF será cobrado “também” quanto “aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular”, deixando extreme de dúvidas que: i) a ausência de causa é, sim, um “tipo” autônomo da aludida regra de responsabilização (ou incidência, para quem assim o preferir); ii) este tipo

pressupõe o conhecimento quanto ao destinatário dos recursos, mormente quando explicitamente se refere aos “terceiros” ou aos sócios e/ou acionistas. Assim o aludido preceptivo será aplicado tanto no caso em que se desconhecer os destinatários, como na hipótese em que, mesmo que conhecidos os beneficiários, a ausência de uma causa ainda imporá a exigência do IRRF na forma do aludido artigo de lei. (Acórdão nº 9101-006.342 – 1ª Turma. Sessão de 05/10/2022)

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS, SEM CAUSA. POSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM GLOSA DE DESPESA.

Não há qualquer incompatibilidade intrínseca entre o regime do lucro real e o lançamento de IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário, sem causa. As bases jurídicas para a incidência do IRPJ/Lucro Real e do IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa são completamente distintas. (Acórdão nº 9101-007.300 – 1ª Turma. Sessão de 11/03/2025)

PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. PROVA EXIGIDA PARA CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

A incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte por pagamentos a beneficiários identificados subsiste em face da fonte pagadora se não provada a operação ou sua causa. A prova do beneficiário e do pagamento, ainda que compreendido como “operação”, não se presta a afastar a exigência na ausência de prova da causa. (Acórdão nº 9101-007.161 – 1ª Turma. Sessão de 02/10/2024)

No que tange a possibilidade de **cumulação da autuação de IRPJ/CSLL com a de IRRF sobre pagamento sem causa**, de acordo com o exaustivamente tratado neste voto, além de termos afastado a concepção de penalidade do IRRF em foco, pactuamos com o entendimento expressado pela decisão guerreada de que **é plenamente compatível** a glosa de custos que não foram comprovadas/inexistentes, os quais foram deduzidos na apuração do lucro líquido contábil, elemento essencial para o cálculo da base sobre a qual incidem o IRPJ e a CSLL; concomitante com o lançamento do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) motivado pelo pagamento cujas operações não foram comprovadas ou sem causa, até porque a efetividade dos pagamentos foi admitida pela MARQUISE.

Em outros termos, as glosas dos custos relacionados à prestação de serviços que não tiveram a materialidade comprovada, visaram evitar a redução indevida do Resultado do Exercício da empresa MARQUISE – na condição de contribuinte - relativa ao ano-calendário de 2015.

Sob outra perspectiva, as exigências de IRRF trata-se exclusivamente da incidência do imposto na fonte sobre pagamentos – repiso que a efetivação foi comprovada e não houve contestação - cujas operações não foram comprovadas ou não teve uma causa admissível no mundo jurídico, nos termos do § 1º, do art. 61, da Lei nº8.981/95. Nesta espécie, a renda é do beneficiário do pagamento e a Recorrente, fonte pagadora, apenas se torna "responsável" pelo recolhimento do imposto que seria devido por outrem. Em outras palavras, a MARQUISE não está

na condição de contribuinte, mas precisamente na condição de responsável, conforme previsto no art. 121, II, do Código Tributário Nacional⁴².

Ademais, conforme exaurimos, trata-se de querela sumulada por este Tribunal através da Súmula CARF nº 242, transcrita alhures.

Diante do exposto, no que diz respeito ao tópico 6.3, **oriento meu voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário** para:

- a) Manter as exações do IRRF sobre pagamento sem causa, relativas aos contratos da MARQUISE com as seguintes prestadoras: **MACEARÁ, AZTECA e ANDRIOLA**; e
- b) Exonerar as exações do IRRF sobre pagamento sem causa, relativas aos contratos da MARQUISE com as seguintes prestadoras: **MAR E AMBIENTE e IVAÍ**.

7 DOS PLEITOS SUBSIDIÁRIOS - DA MULTA DE OFÍCIO MAJORADA

7.1 DA INTRODUÇÃO

Na espécie, a Autoridade Fiscal aplicou a multa de ofício qualificada (atual majorada), ainda nos termos do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, por inferir que, na espécie, ficou demonstrado que a MARQUISE integrou esquema de utilização de notas fiscais emitidas por empresas sem capacidade operacional, com o objetivo de reduzir indevidamente a carga tributária e viabilizar pagamentos sem comprovação efetiva das operações, sendo que, desde a contratação das prestadoras de serviço: MACEARÁ, AZTECA, MAR E AMBIENTE, ANDRIOLA e IVAÍ, até o lançamento, tinha ciência da inexistência e simulação dos serviços, mantendo registros contábil-fiscais e declarações à Receita Federal compatíveis com a fraude, evidenciando conduta deliberada e consciente. Os excertos abaixo, extraídos do TVF, sintetizam os motivos que levaram o Fisco à suscitada qualificação:

83. Demonstrou-se ao longo dos autos e pelos recortes legais, acima em destaque, que a fiscalizada cometeu, em tese, crime contra a ordem tributária, incorrendo na prática de sonegação fiscal ao deduzir como custo ou despesa, na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), valores pagos a um destinatário irreal, inapto, inexistente de fato, baseada em uma operação

⁴² Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

(...)

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

igualmente irreal, inexistente, sem comprovação, circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa, sujeito à incidência do IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte, à alíquota de 35%.

84. A ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, ***justifica a multa qualificada.***

85. No presente caso, ficou demonstrado que a autuada utilizou-se do esquema de emissão de Notas Fiscais Eletrônicas emitidas por empresas sem capacidade operacional como a finalidade de reduzir sua carga tributária e, mais, de efetuar pagamentos sem a efetiva comprovação das operações realizadas.

86. A fiscalizada, desde a contratação das empresas MACEARA, AZTECA, MAR E AMBIENTE, ANDRIOLA e VALE DO IVAÍ, até o momento do lançamento, em sua escrita contábil-fiscal e nas Declarações transmitidas à Receita Federal do Brasil, tinha conhecimento dos fatos narrados ao longo desse relatório, a inexistência e simulação de prestação de serviços e das sistemáticas elaboradas apresentadas neste relatório.

87. Em face de todos os fatos revelados nos autos que implicaram a prática, em tese, de **crime contra a ordem tributária na modalidade sonegação fiscal**, e tendo em vista ainda o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, **a multa de ofício apurada será qualificada (majorada) para 150%.**

Insatisfeita a Recorrente impugnou, mas a decisão atacada manteve integralmente a imputação e justificou a exasperação da penalidade por acreditar que a Autoridade Autuante carrou aos autos elementos suficientes para manter a qualificação da multa, destacando que, ao longo da ação fiscal, foram identificados diversos indícios que, em conjunto, evidenciam a prática de ilícitos contra a ordem tributária. Segundo o Fisco, teria havido planejamento tributário abusivo com uso de operações simuladas, valores fictícios e empresas inaptas, o que possibilitou deduções indevidas na apuração do Lucro Real e relevante redução da base tributável.

Diante desse contexto, concluiu que houve atuação dolosa do contribuinte, com manipulação indevida de fatos geradores para reduzir tributos, caracterizando sonegação fiscal. Assim, entende que a presença de dolo justifica a aplicação da multa qualificada, tendo em vista que o MARQUISE teria obtido benefício fiscal indevido mediante conduta intencional.

Em sede recursal, a Recorrente contrapôs protestando em favor do afastamento da multa qualificada (150%) aplicada no caso concreto, sob o argumento de que as provas constantes dos autos demonstram a efetiva prestação dos serviços, inclusive de natureza física – por exemplo, o aterro -, afastando a tese fiscal de simulação, e que inexistente qualquer evidência de seu envolvimento em suposto esquema de emissão de notas fiscais por empresas sem capacidade operacional.

Testifica que sempre agiu com transparência, registrando corretamente as operações, firmando contratos e prestando declarações fiscais, inexistindo dolo, fraude, conluio ou qualquer ato ilícito de sua parte, sendo inadmissível imputar-lhe responsabilidade por eventuais irregularidades de terceiros.

Adicionalmente, afirma que a qualificação da multa não possui respaldo fático ou jurídico, pois se fundamenta apenas em suposições não comprovadas de “conhecimento” e uso de “esquema”, inexistindo qualquer ato praticado pela Recorrente que caracterize sonegação ou fraude nos termos legais. Ressalta ainda que a aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981/95 já implica gravame suficiente, de modo que a multa qualificada constitui indevida duplicidade sancionatória, razão pela qual deve ser afastada sob todas as perspectivas a penalidade agravada de 150%.

No tópico seguinte nos inclinaremos na análise da espécie.

7.2 DA IMPUTAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO MAJORADA

Inicialmente, com o objetivo de **delimitar a lide** à epígrafe e, por via oblíqua, demonstrar coerência em nossa apreciação, considerando que exoneramos as exações relacionadas aos contratos com as prestadoras **MAR E AMBIENTE e AVAÍ**, por obvio **devem ser afastadas as respectivas imputações de multa de ofício e a reboque a sua qualificação**. Assim, as análises a seguir atinentes ao tema terão como foco, exclusivamente, as penalidades majoradas relativas às autuações concernentes aos contratos da MARQUISE com as prestadoras de serviço: **MACEARÁ, AZTECA e ANDRIOLA**.

Nessa toada, antes de avaliarmos as razões da combatida majoração (ex qualificação) da multa de ofício, é salutar trazer a este voto entendimentos sobre o tema.

Ab initio, importa registrar que a multa qualificada encontra-se regulada pelo art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, cuja redação foi recentemente alterada pela Lei nº 14.689/23⁴³,

⁴³ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de **falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata**; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º **O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

VI – **100% (cem por cento)** sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – **150% (cento e cinquenta por cento)** sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, **nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo**. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

a qual modificou o cenário anterior 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%; e ii) conduta qualificada com reincidência do Sujeito Passivo no prazo de dois anos, multa de 150%.

Neste ponto é importante destacar duas inovações. A primeira, refere-se à redução do percentual da multa qualificada de 150% para 100%, consoante §1º, VI, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, cuja aplicação, por estabelecer penalidade mais branda, deve retroagir para alcançar situações ocorridas anteriormente, independe de requerimento do Sujeito Passivo – pode ser arguida de ofício - desde que ainda não haja decisão definitiva no processo, por força do disposto no art. 106, II, “c”, do CTN⁴⁴, segundo o qual a lei posterior que prevê sanção menos severa deve beneficiar o contribuinte, assegurando a incidência da norma mais favorável mesmo em relação a fatos passados ainda em discussão. Trata-se da **retroatividade benigna**.

A segunda, é alusiva à multa de 150% que passa a ser aplicável apenas em situações de reincidência, ou seja, quando se comprovar que o contribuinte, no prazo de até dois anos contados de lançamento anterior, voltou a praticar conduta caracterizada como sonegação, fraude ou conluio. Desse modo, a legislação criou um requisito específico para a imposição da penalidade agravada, vinculando-a à chamada **reincidência qualificada**. No entanto, por não se tratar de hipótese de redução de penalidade, mas sim de criação de nova condição para aplicação da multa mais severa, **essa regra não se submete à retroatividade prevista no art. 106 do CTN**. Em vista disso, **aplica-se o art. 104 do mesmo diploma**⁴⁵, pelo qual a legislação tributária tem incidência imediata apenas sobre fatos geradores futuros.

§ 1º-A. Verifica-se a **reincidência** prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, **no prazo de 2 (dois) anos**, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, **ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões**. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – **não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem** os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

⁴⁴Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - **tratando-se de ato não definitivamente julgado**:

(...)

c) **quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática**.

⁴⁵Art. 104. **Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte** àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

(...)

II - **que definem novas hipóteses de incidência**;

Em conformidade com o enaltecido, a qualificação da multa de ofício deve ser aplicada apenas nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964⁴⁶, ou seja, o intuito de fraude foi aí aludido em seu sentido amplo, devendo para seu entendimento serem observadas as definições dos indigitados dispositivos.

Desse modo, a qualificação da multa proporcional de ofício deve ser concretizada quando e apenas quando a Autoridade Fiscal identificar e comprovar a ocorrência de sonegação e/ou fraude. E apenas pode ser considerado sonegação ou fraude, para essa finalidade, aquilo que esteja em conformidade com o modelo arquetípico estabelecido pelos arts 71 e 72, da Lei nº 4.502/64.

Analisando-se as características textuais das definições empreendidas pelos multicitados dispositivos, a primeira premissa indispensável é a de que sonegação e fraude são **condutas dolosas, elemento subjetivo do tipo**. Isso se depreende da expressão “(...) *toda ação ou omissão dolosa tendente (...)*”, que é repetida em ambos os artigos.

Resumindo, levando-se em conta que sonegação e fraude são condutas dolosas (dolo direto ou eventual), então **para qualificar a multa proporcional de ofício**, a Autoridade Fiscal deve identificar e comprovar a ocorrência desta espécie de conduta por parte do Sujeito Passivo, mediante apresentação de conjunto probatório suficiente. Nesse sentido, salienta Marco Aurélio Greco⁴⁷ com apoio em Cezar Roberto Bitencourt:

*O dolo não se configura pela simples **vontade** de obter um resultado ou atingir uma finalidade. À vontade é indispensável associar a consciência de realizar a conduta descrita no tipo. Como expõe a doutrina mais moderna, o dolo corresponde ao elemento subjetivo do tipo, vale dizer, **para haver dolo não se trata de querer o resultado, é indispensável que se tenha consciência e se queira a conduta definida no tipo legal.***

Como expõe CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

*"Dolo é a **consciência** e a **vontade** de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Welzel, 'dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito'"*

Ou seja, é preciso querer a ação descrita como tipo infracional descrito na lei. (g.n.)

⁴⁶Art. 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

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

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

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

Art. 73. **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72. (g.n)

⁴⁷ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 278.

Cezar Roberto Bitencourt⁴⁸, por sua vez, ao discorrer sobre a consciência e a vontade, elementos imanentes ao dolo, dispõe:

O dolo, elemento essencial da ação final, compõe o tipo subjetivo. Pela sua definição, constata-se que o dolo é constituído por dois elementos: um cognitivo, que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica; e um volitivo, que é a vontade de realizá-la.

O primeiro elemento, o conhecimento, é pressuposto do segundo, que é a vontade, que não pode existir sem aquele. Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que se pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada. A previsão, isto é, a consciência, deve abranger correta e completamente todos os elementos essenciais do tipo, sejam eles descritivos, normativos ou subjetivos.

(...)

A vontade, por sua vez, deve abranger a ação, o resultado e o nexo causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente. (...) Para Welzel, a vontade é a espinha dorsal da ação final, considerando que a finalidade baseia-se na capacidade de vontade de prever, dentro de certos limites, as consequências de sua intervenção no curso causal e de dirigi-la, por conseguinte, conforme um plano, à consecução de um fim. (g.n.)

A sonegação consiste em conduta típica de natureza criminal, originalmente prevista no art. 1º da Lei nº 4.729/1965 e posteriormente absorvida pelo conceito mais amplo de crime contra a ordem tributária estabelecido pela Lei nº 8.137/1990. Nesse diapasão, conforme muito bem observa Leandro Paulsen⁴⁹, **a sonegação, além de ensejar o lançamento do tributo com multa de ofício qualificada (majorada), implica responsabilização penal:**

A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude. O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A sonegação, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como implica responsabilização penal. (g.n.)

A fraude caracteriza-se por comportamento doloso que, em uma primeira hipótese, busca impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária; em outra, atua

⁴⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal, 2, parte especial, dos crimes contra pessoa. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 34.

⁴⁹ PAULSEN, Leandro. Crimes federais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 361.

após sua ocorrência, com o objetivo de excluir ou alterar suas características essenciais, de modo a evitar, reduzir ou postergar o pagamento do tributo.

Já o **conluio** não chega a ser uma terceira hipótese qualificadora autônoma, pois se refere à possibilidade de a sonegação e/ou a fraude serem orquestradas por meio de ajuste doloso entre duas ou mais pessoas (físicas ou jurídicas).

Trilhando essa linha intelectual, a jurisprudência do CARF pacificou o entendimento de que a imposição da multa qualificada depende da demonstração de comportamento específico de sonegação, fraude ou conluio, ou seja, **de uma conduta distinta e adicional àquela que originou o lançamento do tributo – aquele “algo a mais”, “esforço adicional” ou “conduta extra”** -. **Tal conduta não pode ser presumida**, devendo ser comprovada com base em elementos concretos, como uso de documentos inidôneos, interposição de terceiros ou prestação de informações falsas, dentre outros, além de **estar devidamente descrita** no auto de infração ou no Termo de Verificação Fiscal, de modo a garantir o exercício do contraditório e da ampla defesa⁵⁰.

Nesse contexto, é certo que a Lei nº 14.689/23 incorporou expressamente esse entendimento ao incluir o §1º-C, no art. 44, da Lei nº 9.430/96, ao estabelecer, textualmente, que a multa majorada (ex qualificada) não deve ser aplicada quando não restar **configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa** caracterizada como sonegação, fraude ou conluio.

Em consonância com a sobredita cognição, as Súmulas CARF nº 14, 25 e 34⁵¹ indicam que a mera omissão de receitas ou rendimentos não basta para justificar a qualificação da multa (atualmente fixada em 100%), sendo necessária a comprovação de conduta qualificada; ademais, para a imposição da multa de 150%, após a nova legislação, exige-se também a demonstração da **reincidência** do contribuinte.

Retomando a análise do caso concreto, **entendo que assiste razão à Recorrente**. Vejamos.

Observa-se que os fundamentos da defesa encontram guarida nos autos, pois, em que pese estarem claras as exações para este relator – vide item 6.2 e 6.3 deste voto –, é

⁵⁰ Cf. Ag.Reg.RE 608.426. DJe 21.10.2011: “Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em detrimento de qualquer categoria de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). [...]”.

⁵¹ **Súmula CARF nº 14:** A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Súmula CARF nº 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas qual conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

inconteste que encontraram balizas na **análise conjunta e congruências de indícios alusivos, exclusivamente, às prestadoras de serviços contratadas, da qual restou configurada forte presunção simples de carência da capacidade operacional para execução das atividades convencionadas com a MARQUISE.**

Nesse diapasão, malgrado a detalhada descrição das infrações constatadas pelo Fisco constante do TVF, albergadas em vasto cabedal probatório colacionado aos autos, **é irrefutável que as acusações que fundamentaram a exacerbação da penalidade estão calcadas em presunções** de que a Recorrente: a) integrou esquema de utilização de notas fiscais emitidas por empresas sem capacidade operacional, com o objetivo de reduzir indevidamente a carga tributária e viabilizar pagamentos sem comprovação efetiva das operações; ou b) desde a contratação das prestadoras de serviço: MACEARÁ, AZTECA e ANDRIOLA, até o lançamento, tinha ciência da inexistência e simulação dos serviços. Resumindo, diante do ocorrido, **não há como sustentá-las.**

Robustece a ilação supra, se levarmos em conta também que a Recorrente demonstrou que todas as despesas foram devidamente registradas em sua contabilidade e declaradas à RFB, ou seja, **agiu com transparência.**

Dessarte, com todas as vênias as Autoridades Autuantes e Julgadoras envolvidas, **sinto que careceu a querela da demonstração inquestionável, com base em elementos concretos, daquele “algo a mais”, de um “esforço adicional”, de uma “conduta extra” que suplanta o ato objetivo descrito no tipo tributário - repiso que não pode ser presumido - e, por conseguinte, evidencia o dolo específico por parte da Recorrente, justificando a imputação de multa de ofício majorada sobre a exigência dos tributos combatidos, subsumindo-se as hipóteses tipificadas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, c/c o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 14.689/23.**

Em vista disso, **pugno em favor da reforma da Decisão recorrida para que seja afastada a majoração da multa de ofício em questão**, devendo repercutir em todos os lançamentos de ofício mantidos neste voto que integram a presente lide.

7.3 DA DECADÊNCIA DO IRPJ/CSLL/PIS E COFINS

No item 6.1.1, discorreremos sobre o pleito da Recorrente alusivo à prejudicial de decadência para os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Em brevíssima síntese, sustenta que, na espécie, deve ser aplicada a regra de contagem decadencial estampada no art. 150, § 4º, do CTN, considerando a existência de pagamentos parciais, bem como, diferente do afirmado no Acórdão recorrido, não foi verificada a existência de dolo, fraude ou simulação, em favor de atrair a regra do art. 173, I, do CTN.

Também no apontado tópico, salientamos que postergaríamos a análise do questionamento para este momento, em razão da hialina dependência com o pleito referente à majoração da multa de ofício.

Nessa linha, considerando que afastamos a majoração da penalidade de ofício aplicada, em seguida verificaremos, na espécie, as consequências dessa exoneração no tocante ao instituto da decadência.

Aqui, impende sinalar que, de acordo com o entendimento consolidado pelo STJ no REsp nº 973.733 - vide ementa abaixo -, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, o prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação é, em regra, de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º, do CTN⁵², quando houver pagamento antecipado, ainda que parcial, sem confissão do débito. Nessa hipótese, a Fazenda dispõe desse prazo para homologar ou revisar o pagamento efetuado pelo contribuinte. Por outro lado, na ausência de qualquer pagamento antecipado ou nos casos em que se verifique a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial do prazo decadencial desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, conforme previsto no art. 173, inciso I, do CTN⁵³, ampliando, portanto, o lapso temporal à disposição do Fisco para constituição do crédito tributário:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ

⁵² Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

⁵³ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (...)

25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005) [REsp nº 973.733, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 18.09.2009] (g.n.)

Em harmonia com a supracitada decisão, este Tribunal sumulou as seguintes jurisprudências:

Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Súmula CARF nº 114: O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Súmula CARF nº 123: Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Súmula CARF nº 135: A antecipação do recolhimento do IRPJ e da CSLL, por meio de estimativas mensais, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN.

Súmula CARF nº 138: Imposto de renda retido na fonte incidente sobre receitas auferidas por pessoa jurídica, sujeitas a apuração trimestral ou anual, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Importa ressaltar que as decisões de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em regime de repercussão geral e pelo Superior Tribunal de Justiça sob a sistemática dos recursos repetitivos possuem efeito vinculante no âmbito administrativo, devendo ser obrigatoriamente observadas pelos conselheiros do CARF no julgamento dos recursos, conforme estabelece o art. 99 do Regimento Interno do CARF (RICARF)⁵⁴, garantindo uniformidade e segurança jurídica nas decisões.

⁵⁴ Portaria nº 1.634, de 2023. Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

No caso dos autos, segundo salientado, pugnamos no sentido de que o Fisco não logrou êxito em comprovar a ocorrência das hipóteses de dolo, fraude ou simulação. Assim, a princípio, **submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 150, §4º, do CTN**, pois, conforme demonstramos, é necessário verificar se houve pagamento antecipado, ainda que parcial ou sem confissão do débito.

Nesse contexto, considerando que houve antecipações, no que toca ao **fato gerador do IRPJ e da CSLL**, apurados pela sistemática do Lucro Real Anual, concretizou-se em **31/12/2015**, por conseguinte, o **termo a quo** do prazo quinquenal é **01/01/2016**, e o **ad quem** é **31/12/2020**. Logo, **não operou a decadência desses lançamentos de ofício**, posto que a interessada foi cientificada do Auto de Infração em **11/12/2020**.

A mesma sorte não teve os lançamentos do PIS e da COFINS. Utilizando-se de idêntico racional e considerando que houve antecipações, uma vez que a interessada foi cientificada do Auto de Infração em **11/12/2020**, e a autuação envolveu todos os meses do ano-calendário de 2015, temos que **foram alcançados pelo instituto da decadência os lançamentos que abarcaram os fatos geradores compreendidos no seguinte intervalo: de 31/01/2015 a 30/11/2015**. Quer dizer, **só deve ser mantido** o lançamento de ofício referente ao fato gerador efetivado em 31/12/2015, cujo **termo a quo** do prazo quinquenal é **01/01/2016**, e o **ad quem** é **31/12/2020**.

Diante do exposto, **pugno no sentido de dar provimento parcial a matéria para exonerar os lançamentos do PIS e da COFINS relativos aos fatos geradores compreendidos no seguinte intervalo: de 31/01/2015 a 30/11/2015**.

8 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

8.1 DOS FATOS

Na espécie, a Autoridade Fiscal concluiu que as contratações com empresas MACEARA, AZTECA, MAR E AMBIENTE, ANDRIOLA e IVAÍ sem capacidade operacional, cujas respectivas despesas foram glosadas, não poderiam ter ocorrido sem o conhecimento ou a anuência da diretoria da MARQUISE. Nessa toada, sustentou que os diretores tinham o dever de saber das irregularidades, em razão de suas atribuições estatutárias, apontando ainda a atuação de representantes que atestaram serviços e a participação direta de diretores na celebração de contratos e aditivos com as empresas envolvidas.

Diante disso, entendeu configuradas as práticas de sonegação, fraude e conluio, nos termos dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, atribuindo responsabilidade solidária aos diretores, acionistas e ao gerente de planejamento abaixo listados, fundamentada no art. 135, III, do CTN, sob o argumento de que tais agentes teriam atuado com infração à lei ou, ao menos, com negligência grave no exercício de suas funções:

- a) **Sr. JOSE ERIVALDO ARRAES** – ocupava o cargo de Diretor Presidente Técnico Comercial da MARQUISE à época dos fatos, sendo responsabilizado por ser tio do Sr. BRUNO ARRAES FIRMO, empregado da Recorrente e responsável pelo ateste dos serviços executados pela AZTECA, portanto, tinha conhecimento dos pagamentos realizados a esta prestadora, a qual era de propriedade dos filhos do Sr. JOSÉ CARLOS VALENTE PONTES;
- b) **Sr. JOSÉ CARLOS VALENTE PONTES** – ocupava o cargo de Diretor Presidente Administrativo Financeiro da MARQUISE à época dos fatos, por ter assinado o contrato e alguns aditivos com a MAR E AMBIENTE;
- c) **Sr. HUGO NERY DOS SANTOS** – ocupava o cargo de Diretor de Operações de Serviços Urbanos da MARQUISE à época dos fatos, por ter assinado o aditivo com a MAR E AMBIENTE datado de 19/06/2014; e
- d) **Sr. RENAN VALE DE CARVALHO** – Diretor de Obras da MARQUISE, no entanto, não ocupava cargo na diretoria da Fiscalizada com poderes de administração à época dos fatos, segundo o art. 11, do Estatuto Social, por ter assinado o contrato e aditivos com a AZTECA.

Os Responsáveis Tributários elencados apresentaram impugnação, entretanto, o Aresto combatido manteve as imputações de responsabilidade com base nas informações constantes do Relatório Fiscal, entendendo que o conjunto probatório, aliado às atribuições previstas no Estatuto Social e às demais evidências levantadas, demonstra fundamentação suficiente para a manutenção da sujeição passiva. Destaca ainda que os responsabilizados ratificaram contratos, aditivos e inconsistências apontadas pela Fiscalização, contribuindo, direta ou indiretamente, para a evasão fiscal, evidenciada por operações fictícias ou irregulares. Nessa linha, corroborou com a dedução do Fisco de existência de atuação conjunta e coordenada com indícios de conluio e ciência das irregularidades, legitimando a atribuição de responsabilidade com vistas à garantia do crédito tributário.

Em sede recursal, insatisfeitos, atravessam os respectivos Recursos Voluntários combatendo as imputações de responsabilidade tributária em apreço.

Os Responsáveis Tributários, os Senhores: José Carlos Valente Pontes, José Erivaldo Arraes e Hugo Nery dos Santos (doravante denominados JOSÉ CARLOS, JOSÉ ERIVALDO e HUGO), em que pese terem apresentado seus recursos em peças separadas, os argumentos foram praticamente idênticos. Nessa toada, aduziram que a Fiscalização não indicou de forma expressa a conduta dos imputados que configuraria infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto social, limitando-se a alegações genéricas de “infração à lei” sem apontar o dispositivo legal violado ou o ato concreto necessário à subsunção ao art. 135, III, do CTN, omissão que também foi mantida no Acórdão.

Melhor dizendo, asseveram que a responsabilização do Sr. JOSÉ ERIVALDO baseou-se em mera presunção decorrente da sua condição de sócio e relação familiar com o Sr. BRUNO ARRAES FIRMO, empregado da MARQUISE e responsável pelo ateste dos serviços executados pela AZTECA, a qual era de propriedade dos filhos do Sr. JOSÉ CARLOS. No que tange aos Senhores JOSÉ

CARLOS e HUGO, as próprias Autoridades Autuante e Julgadora reconheceram que suas atuações se restringiram a atos formais lícitos, sem extrapolação de poderes, relacionados à assinatura de contrato e aditivos com a MAR E AMBIENTE.

Ademais, foi-lhes imputada indevidamente a responsabilidade tributária por todos os fatos geradores, diferendo do critério adotado em favor da imputação de responsabilidade tributária do Sr. RENAN que se restringiu aos créditos tributários relacionados ao contrato firmado entre a Recorrente e a AZTECA. Em outras palavras, tal generalização contraria o entendimento de que a responsabilização deve se limitar aos atos efetivamente praticados por cada agente, não podendo abranger fatos geradores dos quais não participaram, sob pena de violação à autonomia patrimonial.

Nesse contexto, conforme a Súmula 430 do STJ, a mera inadimplência não enseja responsabilidade pessoal, sendo indispensável a comprovação de dolo, fraude ou excesso de poderes, inexistentes no caso concreto, já que não houve demonstração de atos fraudulentos, simulação ou ocultação de fatos geradores, restando evidenciado que todos os atos foram lícitos e devidamente documentados, o que afasta a responsabilização pessoal dos recorrentes.

No que diz respeito ao Recurso Voluntário do Sr. Renan Vale de Carvalho (doravante denominado RENAN), além de repisar os argumentos meritórios tocantes à improcedência das glosas relativas às despesas decorrentes do contrato de prestação de serviço firmado entre a MARQUISE e AZTECA, aduziu que não deve ser mantida a sua responsabilização, pois à época da contratação dessa prestadora, exercia a função de Diretor de Obras, porém sob regime celetista, sem quaisquer responsabilidades contábeis e fiscais, o que afastaria a acusação de prática de ato com excesso de poder, conforme o art. 135, III, do CTN, sobretudo porque suas funções eram restritas à prospecção, planejamento estratégico e operação de obras, não integrando o quadro societário da empresa.

Adicionalmente, sustenta que a responsabilidade tributária lhe foi indevidamente atribuída, pois não há qualquer demonstração de ato doloso configurador de sonegação, fraude ou conluio, destacando que os serviços contratados com a empresa AZTECA foram efetivamente prestados, conforme comprovado por documentação apresentada na impugnação. Ademais, afirma não ter praticado ato contrário à lei ou em prejuízo da pessoa jurídica, ressaltando que, à época dos fatos, atuava como Diretor Empregado (CLT), circunstância que afastaria a aplicação do art. 135 do CTN.

Por fim, argumenta, ainda, que a decisão recorrida carece de fundamentação concreta, por não individualizar condutas, nem indicar fatos ou indícios que justifiquem a imputação de responsabilidade, limitando-se a associá-lo à sua função de diretor. Nesse contexto, alega inexistirem elementos mínimos que demonstrem prática de ilícito tributário ou conduta criminosa, seja em relação à sonegação fiscal, seja quanto à lavagem ou ocultação de bens, o que compromete o exercício do direito de defesa e afasta sua responsabilização pessoal.

Antes de avaliarmos as razões da combatida responsabilização, a seguir teceremos comentários sobre entendimentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais sobre a responsabilidade solidárias nos termos do art. 135, III, do CTN.

8.2 ENTENDIMENTOS JURÍDICOS, DOUTRINÁRIOS E JURISPRUDENCIAIS

No que toca ao tema, a princípio, importa sinalar que é plenamente possível os sócios administradores responderem pessoalmente, perante a sociedade e terceiros prejudicados (Fazenda Pública, inclusive), por culpa no desempenho de suas funções, ou seja, pelos fatos decorrentes de sua má gestão, consoante disposto no artigo 1.016 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil)⁵⁵.

Todavia é imperioso que, para aplicação do mencionado preceito, **a Autoridade Fazendária comprove, para além de qualquer dúvida, que os administradores agiram com excesso de poderes ou infração à lei.**

O ato ilícito ensejador da responsabilidade tributária do administrador pode ser tanto culposos quanto doloso, mas tanto um quanto o outro satisfaz a hipótese do art. 135, III, do CTN⁵⁶. Sobre o assunto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 assim se manifestou:

59. A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de 'infração de lei' (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposos como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

⁵⁵ Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.

⁵⁶ Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

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

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

a) **O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;**

b) **O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;**

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

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

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

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

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

Destarte, é relevante ressaltar ilações relativas à responsabilidade solidária prevista no art. 135, III, do CTN, que contribuem para sua caracterização, corroboradas pelo Parecer supra.

A primeira refere-se a natureza da pessoa jurídica. Trata-se de uma ficção da lei, não sendo capaz, portanto, de implementar suas ações por si própria, mas sim por meio da atuação dos seus diretores, gerentes e representantes ou dos seus mandatários, prepostos e empregados, quem demonstra **capacidade de expressar vontade, elemento subjetivo necessário para caracterizar o ato ilícito**, do qual resulta a responsabilidade.

Nesse racional, é crucial restar clarividente os **fundamentos jurídicos e fáticos específicos para cada responsabilizado, não cabendo presunção**, visto que a responsabilização tributária pessoal em comento **não decorre automaticamente do fato gerador**, bem como Contribuinte e Responsável participam de **relações jurídicas distintas**, à vista disso, há

necessidade de restar clarividente tais elementos, **em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa.**

A segunda diz respeito a interpretação do capitulado no inciso III, do art. 135, do CTN, uma vez que o malefício que decorre da norma **não se corporifica** com uma simples participação como sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente nos atos da empresa que determina a responsabilização tributária pessoal. **Há que se reconhecer a existência do excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, ou seja, só se configura com a junção dos dois fatores.**

Feitas as considerações sobre os entendimentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais relativos aos fundamentos das responsabilidades tributárias questionadas, passa-se a analisar o caso em concreto.

8.3 DAS RESPONSABILIDADES TRIBUTÁRIAS IMPUTADAS

A princípio, merece registro que nossa análise se restringirá à participação dos Interessados nos fatos e condutas apurados e demonstrados pela Fiscalização, nos estritos limites dos autos, dos entendimentos expostos e da competência deste Conselho.

Fixada a premissa, em benefício de decidirmos com a máxima segurança e justiça no que diz respeito às responsabilidades imputadas, alicerçado na linha interpretativa exaurida, é mister a imersão no TVF, notadamente a transcrição dos trechos principais através dos quais a Autoridade Fiscal as fundamentou, às fls. 43.768/43.773:

(...)

89. Ao longo do presente Termo, demonstramos, com farto conjunto probatório, que a MARQUISE efetuou operações comerciais com empresas que não possuíam capacidade operacional para a realização do negócio jurídico que teria sido ajustado entre as partes, motivo pelo qual as notas fiscais emitidas pelas empresas MACEARA, AZTECA, MAR E AMBIENTE, ANDRIOLA e VALE DO IVAÍ foram desconsideradas como despesas dedutíveis, os créditos de PIS e Cofins gerados por essas operações foram glosados e por se tratar de operações não comprovadas ou sem causa, a consequente apuração do imposto de renda na fonte que deixou de ser apurado pela fonte pagadora.

90. As operações comerciais estabelecidas com empresas sem capacidade operacional só poderiam ocorrer com o conhecimento e aval de algum diretor e/ou administrador da MARQUISE.

91. Os responsáveis pela direção da empresa sabiam, ou deveriam saber, que as empresas MACEARA, AZTECA, MAR E AMBIENTE, ANDRIOLA e VALE DO IVAÍ não possuíam capacidade operacional para a prestação dos serviços para os quais

teriam sido contratadas. Era responsabilidade deles zelar por esses assuntos, conforme disciplina o Estatuto Social da empresa:

(...)

92. Além desse ponto, resgatamos a conduta do sr. BRUNO ARRAES FIRMO, CPF 025.110.253 02, o qual foi o representante da MARQUISE que assinou a planilha de medição de serviços, datada de 03/08/2015 e referente ao período de 01/06/2015 a 30/06/2015, na qual deu seu ateste sobre a efetiva execução dos serviços prestados pela AZTECA. Essa planilha foi assinada conjuntamente com o sr. LUCAS LEITINHO DE PAIVA CAMPOS (doravante LUCAS LEITINHO), CPF 048.458.373-58, que assinou como representante da AZTECA.

(...)

97. Destacamos ainda que BRUNO ARRAES FIRMO era sobrinho de JOSE ERIVALDO ARRAES43, Diretor Presidente Técnico Comercial da MARQUISE à época dos fatos. Ou seja, os pagamentos à AZTECA eram conhecida por pessoa do círculo familiar de membro da Diretoria (além do fato da própria AZTECA ser empresa dos filhos de JOSÉ CARLOS VALENTE PONTES).

98. Destacamos ainda que os diretores supracitados participaram da assinatura de contratos com fornecedores mencionados ao longo do presente:

98.1. RENAN VALE DE CARVALHO assinou o contrato e aditivos com a AZTECA.

98.2. JOSÉ CARLOS VALENTE PONTES assinou o contrato e alguns aditivos com a MAR E AMBIENTE.

98.3. HUGO NERY DOS SANTOS assinou o aditivo com a MAR E AMBIENTE datado de 19/06/2014.

99. Ao atuar de forma conjunta e coordenada para suprimir ou reduzir o montante do tributo devido pelo pagamento de mercadorias fictícias, os DIRETORES e ACIONISTAS da MARQUISE e seu Gerente de Planejamento (no caso da AZTECA) praticaram as condutas de sonegação, fraude e conluio, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Além disso, praticaram condutas que, em tese, configuram o CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, previsto no artigo 1º, inciso I, e IV, e artigo 2º, inciso I, da Lei 8.137/90, bem como condutas que se amoldam, em tese, com a conduta descrita no art. 1º da Lei nº 9.613 (com a redação dada pela Lei nº 12.683, de 2012), que tipifica o crime de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores, nos seguintes termos: "Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal".

*100. Desta forma, tendo sido evidenciada a prática de infração à lei, na forma de sonegação, fraude e conluio, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, responsabilizamos **SOLIDARIAMENTE** os srs. (i) JOSÉ CARLOS VALENTE PONTES, CPF 022.926.533-20, DIRETOR PRESIDENTE ADMINISTRATIVO FINANCEIRO, (ii) JOSÉ ERIVALDO ARRAES, CPF 048.941.383-87, DIRETOR PRESIDENTE TÉCNICO COMERCIAL, (iii) HUGO NERY DOS SANTOS, CPF*

123.224.745-68, DIRETOR DE OPERAÇÕES DE SERVIÇOS URBANOS e (iv) RENAN VALE DE CARVALHO, CPF 242.203.703-82, DIRETOR DE OBRAS (este apenas em relação aos créditos referentes à AZTECA), pelos créditos tributários ora lançados.

101. A responsabilidade dos mencionados Sujeitos Passivos - Responsáveis refere-se aos créditos tributários decorrentes das infrações descritas neste TVF.

É salutar também extrairmos passagem do TVF, às fls. 43.677/43.680, em que a Autoridade Fiscal discorre sobre como a MARQUISE é juridicamente organizada, o histórico de composição da diretoria e como a empresa é administrada. Vejamos:

4. A MARQUISE é pessoa jurídica organizada na forma de sociedade por ações de capital fechado, cujo objeto social, na época dos fatos apurados (ano-calendário de 2015 – AC 2015), encontra-se traslado a seguir (artigo 3º do Estatuto Social – consolidado em 30/01/2014, conforme Ata de Assembleia Geral Extraordinária, publicada no Diário Oficial do Estado do Ceará em 10/02/2015, série 3, ano VII, 28, págs. 144 a 147):

(...)

5. O histórico da composição da Diretoria da fiscalizada é abaixo apresentado (informação trazida pela fiscalizada):

CONSTRUTORA MARQUISE S/A RELAÇÃO DIRETORES		
PERÍODO DE 2013 A 2016		
NOME	CPF	CARGO
José Carlos Valente Pontes	022.926.533-20	Diretor Presidente Administrativo Financeiro
José Erivaldo Arraes	048.941.383-87	Diretor Presidente Técnico Comercial
José Dionísio Barsi Filho	041.601.423-20	Diretor Administrativo Financeiro
Hugo Nery dos Santos	123.224.745-68	Diretor de Operações de Serviços Urbanos

6. A fiscalizada informou que não foi mantido Conselho de Administração no período em análise.

7. A administração da MARQUISE, conforme a já mencionada consolidação do Estatuto Social, era assim definida:

Secretário um dos presentes. **CAPÍTULO IV – ADMINISTRAÇÃO - ARTIGO 10** – A Companhia será administrada por uma Diretoria composta de 3 (três) membros, acionistas ou não, pessoas físicas residentes e domiciliadas no país e eleitos pela Assembleia Geral Ordinária ou Extraordinária, com mandato de 3 (três) anos, designados de **Diretor Geral**, **Diretor de Operações** e **Diretor Comercial**, sendo permitida a reeleição. **Parágrafo 1º** – Os Diretores perceberão uma remuneração, a título de prolabore, a ser fixada anualmente pela Assembleia Geral. **Parágrafo 2º** – A Diretoria se reunirá quando convocada por um Diretor. **Parágrafo 3º** – No caso de vaga, o substituto será designado pela Assembleia Geral convocada para este fim. **Parágrafo 4º** – O Diretor Geral será substituído pelo Diretor de Operações e pelo Diretor Comercial, em conjunto. O Diretor de Operações será substituído pelo Diretor Comercial e vice-versa. **ARTIGO 11** – Os poderes de administração serão exercidos isoladamente pelo Diretor Geral e de forma conjunta pelo Diretor de Operações e Diretor Comercial, observados os poderes específicos de cada Diretor dispostos no Artigo 12, que prevalecerão. **ARTIGO 12** – Os poderes e atribuições de cada um dos Diretores da Companhia seguem definidos da seguinte forma: (i) Compete ao **Diretor Geral**: 1) Isoladamente: a) representar a Companhia ativa e passivamente, em juízo ou fora dele, em suas relações com terceiros, podendo para tal fim, em nome da Companhia, constituir procuradores, designar e credenciar prepostos e nomear responsáveis técnicos; b) assinar contratos e documentos de qualquer natureza; c) convocar e presidir as reuniões da Diretoria; d) apresentar à Assembleia Geral o relatório anualmente, juntamente com as demonstrações financeiras do exercício; e) diligenciar, no sentido de que as demonstrações financeiras sejam elaboradas e publicadas com observância dos prazos legais; f) acompanhar a situação financeira, o estado do patrimônio da Companhia e aplicação dos seus recursos; g) contratar pesquisas, estudos, projetos e serviços visando a efetivação das finalidades da Companhia; h) assinar certificados de ações da Companhia; i) praticar atos que importem em aquisição, gravames ou alienação de bens móveis e imóveis, prestação de fianças, avais e outras garantias, em nome da Companhia; j) autorizar a abertura de contas bancárias em nome da Companhia, podendo movimentá-las isoladamente; l) emitir e assinar, em nome da Companhia, cheques, promissórias e todo e qualquer título de crédito ou nomear procuradores para fazê-lo; m) exercer a supervisão das agências, escritórios de representação, filiais, depósitos, almoxarifados e demais unidades da empresa; e n) coordenar as atividades técnicas e comerciais da Companhia; (ii) Compete ao **Diretor Comercial de Serviços Urbanos**: 1) Isoladamente: a) elaborar e submeter à aprovação dos Acionistas o planejamento estratégico comercial, bem como

desenvolver e garantir a sua execução; b) prospectar e desenvolver novos negócios; c) promover e garantir a participação da Companhia em licitações; d) representar a Companhia em licitações públicas e privadas, em qualquer de suas modalidades, sejam oriundas das administrações municipais, estaduais, federais, autarquias e empresas privadas, podendo, para tanto, apresentar, assinar, visar, requerer e impugnar todo e qualquer documento inerte, tais como, mas não exclusivamente: propostas, livros, atas, etc., podendo, ainda assistir e representar a Companhia em reuniões, ou nomear procuradores para fazê-lo; e) realizar estudos, orçamentos e projetos para as concorrências, bem como para os negócios em desenvolvimento nas atividades de serviços urbanos; e f) representar comercialmente a Companhia em todos os momentos. 2) Em conjunto com outro Diretor: a) representar a Companhia ativa e passivamente, em juízo ou fora dele, em suas relações com terceiros, podendo para tal fim, em

nome da Companhia, constituir procuradores, designar e credenciar prepostos e nomear responsáveis técnicos; autorizar a abertura de contas bancárias em nome da Companhia; b) assinar contratos e documentos de qualquer natureza; c) autorizar a abertura de contas bancárias em nome da Companhia, podendo movimentá-las; d) emitir e assinar em nome da Companhia, cheques, promissórias e todo e qualquer título de crédito, ou nomear procuradores para fazê-lo; e e) assinar certificado de ações da Companhia. (iii) Compete ao Diretor de Operações de Serviços Urbanos: 1) Isoladamente: a) exercer a supervisão das agências, escritórios de representação, filiais, depósitos, almoxarifados e demais unidade da Companhia; b) elaborar e submeter à aprovação dos Acionistas o planejamento estratégico operacional, envolvendo, dentre outros, o orçamento de despesas e receitas e o plano de investimentos, bem como desenvolver e garantir a sua execução; e c) coordenar, gerir e dirigir as atividades operacionais da Companhia. 2) Em Conjunto com outro diretor: a) representar a Companhia ativa e passivamente, em juízo ou fora dele, em suas relações com terceiros, podendo para tal fim, em nome da Companhia, constituir procuradores, designar e credenciar prepostos e nomear responsáveis técnicos; autorizar a abertura de contas bancárias em nome da Companhia; b) assinar contratos e documentos de qualquer natureza; c) autorizar a abertura de contas bancárias em nome da Companhia, podendo movimentá-las; d) emitir e assinar em nome da Companhia, cheques, promissórias e todo e qualquer título de crédito, ou nomear procuradores para fazê-lo; e e) assinar certificados de ações da Companhia. **ARTIGO 13** – Ficam expressamente proibidos os aceites, avais, fianças e outras obrigações que não representem benefícios diretos para a Companhia. **CAPÍTULO VI – CONSELHO FISCAL – ARTIGO 14** – O Conselho Fiscal com poderes, responsabilidades e condições de

8. Apesar de constar no art. 11 acima apresentado, que a Companhia seria administrada por 3 diretores, denominados Diretor Geral, Diretor de Operações e Diretor Comercial, o primeiro deles não aparece na relação da Diretoria apresentada pela fiscalizada. Mas consta nesse mesmo documento que o Diretor Presidente Administrativo Financeiro, sr. JOSÉ CARLOS VALENTE PONTES (doravante JOSÉ PONTES), é um dos acionistas da empresa, com 49,75% de suas ações ordinárias (cláusula 5.2), não podendo ser cabível que não participasse das decisões da empresa. Sendo assim, o sr. JOSÉ PONTES será considerado como um dos administradores da empresa, na qualidade de Diretor Geral, com os poderes definidos no capítulo IV do Estatuto Social. (g.n.)

Nessa trilha intelectual, é primordial lembrarmos o exaurido neste voto no que diz respeito à responsabilização com base no art. 135, do CTN, em razão de terem restado clarividentes que: a condição de administrador não é relevante para imputá-la; e se trata de modalidade de responsabilidade tributária eminentemente subjetiva, por fundar-se na pessoalidade e na conduta dolosa ou culposa do agente, posto que brota a partir da constatação de um ato ilícito.

Nesse racional, pelo explanado, considerando o conjunto da obra, constato que **NÃO HÁ NOS AUTOS** comprovação de que os responsabilizados agiram com excesso de poderes ou infração à lei. A saber.

Podemos até admitir que os Senhores JOSÉ ERIVALDO e HUGO, pelos cargos que ocupavam com poderes de gestão, tinham plenas condições de verificar a incapacidade operacional das prestadoras cujas respectivas despesas mantivemos as glosas, entretanto, conforme exaurimos, para subsunção à responsabilidade solidária sob julgo não cabe presunção, requer comprovação.

Quanto aos responsabilizados Senhores: JOSÉ CARLOS, por ser grande acionista da MARQUISE; e o RENAN, em razão de ter assinado o contrato e aditivos com a AZTECA, quiçá é plausível o sobredito sentimento, visto que sequer ocupavam – pelo menos não restou demonstrado no TVF – cargos com poderes de administração da MARQUISE.

Conforme apontado neste voto, a modalidade de responsabilidade tributária estabelecida pelo art. 135, III, do CTN, é eminentemente subjetiva, por fundar-se na pessoalidade e na conduta dolosa ou culposa do agente, posto que brota a partir da constatação de um ato ilícito.

Neste prisma, por tudo explanado, repisando as merecidas vênias as Autoridades Autuante e Julgadoras envolvidas, sinto que, por total carência de provas materiais, **NÃO LOGRARAM ÊXITO** em provar os vínculos de responsabilidade tributária com os fatos geradores da obrigação tributária, tampouco que a prática de ato ilícito assinalado ou que o tolerou quando deveria evitar.

In terminis, registro que a linha de interpretação adotada neste voto, encontra ressonância na jurisprudência deste Tribunal, segundo ementas abaixo transcritas:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE DIRETORES DE S/A. CARACTERIZAÇÃO DO EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO À LEI OU A ESTATUTOS.

Mantém-se a responsabilidade tributária solidária de diretores quando caracterizada a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei ou a estatutos. (Acórdão nº 1201-002.922 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 14/05/2019)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

São solidariamente obrigados os dirigentes que comprovadamente atuaram, com infração à lei, na administração da sociedade. (Acórdão nº 1201 -001.901 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 21/09/2017)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A responsabilidade do art. 135, III, do CTN é do tipo solidária, ou seja, se o representante, mesmo que de fato, da contribuinte for colocado no polo passivo, isto não exclui a contribuinte da responsabilidade dos tributos e multas apurados. (Acórdão nº 1401-002.888 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 18/09/2018)

Nesses termos, **oriento meu voto no sentido de AFASTAR as responsabilidades tributárias imputadas.**

9 DOS LANÇAMENTOS REFLEXOS DE CSLL, PIS E COFINS

Quanto aos Autos de Infração de CSLL, PIS e COFINS decorrente das mesmas matérias fáticas descritas no Auto de Infração do IRPJ, em se tratando de tributação reflexa, deve

ser observado, *mutatis mutandis*, o que foi decidido para o Auto de Infração principal, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

10 DA CONCLUSÃO

Ante ao exposto, oriento meu voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO aos RECURSOS VOLUNTÁRIOS para:

- a) REJEITAR as preliminares de nulidade e ilegitimidade passiva;
- b) NO MÉRITO:
 - i. ACATAR a prejudicial de decadência para exonerar os lançamentos do PIS e da COFINS, relativos aos fatos geradores compreendidos no seguinte intervalo: de 31/01/2015 a 30/11/2015;
 - ii. REJEITAR a prejudicial de decadência relativa ao lançamento do IRPJ e da CSLL;
 - iii. REJEITAR a prejudicial de decadência relativa ao lançamento do IRRF sobre pagamento sem causa;
 - iv. MANTER os créditos tributários integrantes da lide, juntamente com os acréscimos legais correspondentes, alusivos às glosas de custos/despesas consideradas indedutíveis (IRPJ e CSLL) e de créditos de não-cumulatividade indevidamente descontados (PIS/COFINS), bem como às exações de IRRF sobre pagamento sem causa, relativos aos contratos da MARQUISE com as seguintes prestadoras: **MACEARÁ, AZTECA e ANDRIOLA**;
 - v. EXONERAR os créditos tributários integrantes da lide, juntamente com os acréscimos legais correspondentes, atinentes às glosas de custos/despesas consideradas indedutíveis (IRPJ e CSLL) e de créditos de não-cumulatividade indevidamente descontados (PIS/COFINS), bem como às exações de IRRF sobre pagamento sem causa, relativos aos contratos da MARQUISE com as seguintes prestadoras: **MAR E AMBIENTE e IVAÍ**;
 - vi. AFASTAR as multas isoladas de IRPJ/CSLL imputadas sobre estimativas mensais;
 - vii. AFASTAR a majoração da multa de ofício; e
 - viii. AFASTAR as responsabilidades tributárias imputadas aos Srs. JOSE CARLOS VALENTE PONTES, JOSE ERIVALDO ARRAES, HUGO NERY DOS SANTOS e RENAN VALE DE CARVALHO.

ACÓRDÃO 1201-007.728 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15746.720816/2020-69

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho

DOCUMENTO VALIDADO