



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.722946/2021-17
ACÓRDÃO	1201-007.729 – 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: 2016, 2017

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.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. NÃO CABE INVERTER O ÔNUS DA PROVA.

A realização de diligência/perícia deve se restringir à elucidação de pontos duvidosos para o deslinde de questão controversa, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos. Objetiva subsidiar a convicção do julgador e não inverter o ônus da prova já definido na legislação.

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: 2016, 2017

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: 2016, 2017

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: 2016, 2017

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%.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. ESTIMATIVAS IRPJ. DECADÊNCIA.

Nos termos da Súmula CARF nº 104, a multa isolada, aplicada pelo não recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL, por ser lançada exclusivamente de ofício, rege-se pela regra normal de decadência prevista no art. 173, I, do CTN.

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 TRIBUTÁRIA. QUESTIONAMENTO PELA PESSOA JURÍDICA. ILEGITIMIDADE.

Ainda que na apreciação da impugnação e do recurso voluntário tenham sido rejeitados os argumentos da pessoa jurídica em favor de seus sócios administradores, em sede de conhecimento do recurso especial deve prevalecer o entendimento de que “a pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado” (Súmula CARF nº 172).

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: 2016, 2017

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: 2016, 2017

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: 2016, 2017

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, 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 31/01/2016 e 30/11/2016, rejeitando apenas à referente aos fatos geradores ocorridos em 31/12/2016; (2.1.2) rejeitar as prejudiciais de decadência relativas aos lançamentos de IRPJ, CSLL e IRRF; (2.1.3) rejeitar a prejudicial de decadência referente aos lançamentos das multas isoladas de IRPJ/CSLL imputadas sobre estimativas mensais; (2.1.4) 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 à operação da Construtora Marquise S.A. com Mar e Ambiente – Assessoria e Representação Ltda. (2.1.5) exonerar os créditos tributários correspondentes aos lançamentos de multas isoladas de IRPJ/CSLL imputadas sobre estimativas mensais; (2.1.6) 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., Vale do Ivaí Ltda e Mistral Intermediação de Negócios S.S. Ltda; (2.1.7) afastar a majoração da multa de ofício; e (2.1.8) afastar as responsabilidades tributárias atribuídas a José Carlos Valente Pontes, José Erivaldo Arraes, Hugo Nery dos Santos e Renan Vale de Carvalho; (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., Vale do Ivaí Ltda e Mistral Intermediação de Negócios S.S. Ltda. 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. 44.847/44.928, 44.941/44.963, 44.970/44.991 e 44.998/45.035, apresentados em face do acórdão nº 101-019.054, exarado pela 8ª TURMA da DRJ01, em 21/09/2022, às fls. 44.728/44.830, que julgou improcedente as Impugnações protocoladas pela CONSTRUTORA MARQUISE S/A (doravante denominada MARQUISE) e Responsáveis Tributários, às fls. 44.176/44.237, 44.423/44.446, 44.683/44.695 e 44.702/44.714, contra Autos de Infração lavrados pela Superintendência da 8ª RF, às fls. 43.686/44.009, através dos quais foram constituídos os tributos abaixo relacionados, no montante de R\$ 63.224.827,93 (sessenta e três milhões, duzentos e vinte e quatro mil, oitocentos e vinte e sete reais e noventa e três 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 aos anos-calendário de 2016 e 2017 (regime de apuração anual). Além disso, também foi caracterizada a responsabilidade tributária das seguintes pessoas físicas: JOSE CARLOS VALENTE PONTES, HUGO NERY DOS SANTOS e RENAN VALE DE CARVALHO, em relação ao crédito tributário constituído:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ	R\$ 5.179.590,52
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2021)	R\$ 1.337.420,11
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 7.769.385,78
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	R\$ 1.628.045,55
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 15.914.441,96
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL	R\$ 2.064.444,28
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2021)	R\$ 560.419,30

MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 3.096.666,41
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	R\$ 858.038,07
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 6.579.568,06
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	R\$ 359.532,70
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2021)	R\$ 109.136,79
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 539.298,97
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 1.007.968,46
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS	R\$ 1.656.029,28
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2021)	R\$ 502.690,94
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 2.484.043,87
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 4.642.764,09
IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF	R\$ 12.466.367,47
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2021)	R\$ 3.914.167,02
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 18.699.550,87
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 35.080.085,36

Da Autuação

Em cumprimento ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal 08.0.01.00-2020-00252-5 (TDPF), a Autoridade Tributária informa que concluiu, de forma total, ação fiscal aberta para os períodos referente aos anos de 2015 a 2017 relativa à verificação de cumprimento de obrigações tributárias correlacionadas com IRPJ e seus tributos decorrentes. Ressalvo que, **nos presentes autos, a constituição do crédito refere-se, de forma exclusiva, aos anos-calendário de**

2016 e 2017, pois os referentes ao ano-calendário de 2015 foram objeto do processo administrativo fiscal nº 15746-720.816/2020-69.

O Regime de Tributação eleito pelo Sujeito Passivo nos anos de constituição do crédito é o de Lucro Real Anual. Quanto aos tributos Cofins e Pis, a forma de apuração dos referidos tributos ocorreu nos Regimes Não Cumulativo e Cumulativo (misto).

A ação fiscal foi iniciada com procedimento diligencial objetivando confirmação de indícios correlacionados com a contratação pela Autuada de empresas sem capacidade operacional.

Após solicitação de documentos e informações de suas transações comerciais com 23 empresas relacionadas no Termo de Verificação Fiscal - TVF, às fls. 43.773/44.009, e minuciosas análises, o Fisco decidiu abrir procedimento de fiscalização que culminou na presente constituição de crédito tributário.

Em essência, a conclusão foi de que a MARQUISE não conseguiu comprovar à Fiscalização da RFB que os serviços contratados junto as empresas: **MACEARA CONSTRUÇÕES, AZTECA ENGENHARIA, MAR E AMBIENTE ASSESSORIA, VALE DO IVAÍ e MISTRAL** foram efetivamente prestados implicando despesas fictícias (serviços contratados não prestados), conluio, simulação, fraude fiscal.

Tal inferência foi calcada na constatação, por parte da Autoridade Fiscal que as empresas contratadas não possuíam capacidade operacional mínima para realizar as operações comerciais contidas nas notas fiscais e nas declarações prestadas pela fiscalizada. Nessa senda, deduziu pela inexistência das operações comerciais estabelecidas com as empresas MACEARA, AZTECA, MAR E AMBIENTE, IVAÍ e MISTRAL.

Destarte, alicerçado no preceituado no art. 300, do RIR/99, asseverou que os pagamentos efetuados a terceiros, nessas operações de prestação de serviços fictícias, não passam de mera liberalidade e, por conseguinte, os valores das notas fiscais emitidas pelas empresas MACEARA, AZTECA, MAR E AMBIENTE, IVAÍ e MISTRAL foram, indevidamente, utilizados para redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Prosseguindo, em decorrência das glosas sinaladas, reapurou a base de cálculo estimada mensal do IRPJ e da CSLL, constatando insuficiência no recolhimento, culminando na autuação da respectiva multa isolada, nos termos do art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14, da Lei nº 11.488/07.

Ademais, dada a constatação pela inexistência das operações comerciais estabelecidas com as mencionadas prestadoras, o Fisco concluiu que a fiscalizada, além de não poder utilizar-se de custos e despesas para dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, também não poderia aproveitar-se de supostos créditos de PIS e Cofins, sob o regime da não cumulatividade (operações realizadas ficticiamente com essas empresas), acarretando os correspondentes lançamentos de ofício.

Por derradeiro, a Autoridade Autuante, considerando que: as operações discriminadas nas notas fiscais eletrônicas, emitidas pela MACEARA, AZTECA, MAR E AMBIENTE, IVAÍ e MISTRAL, de fato, NÃO ocorreram; e que os verdadeiros beneficiários dos pagamentos realizados não são conhecidos e os pagamentos são sem causa, pois as referidas empresas serviram apenas como instrumento para ocultar os reais destinatários das quantias pagas, abalizado no disposto no art. 61, da Lei nº 8.981/96, concretizou a autuação do IRRF sobre os pagamentos efetuados sem a devida comprovação da operação ou a sua causa.

Em todos os lançamentos foi aplicada a multa de ofício qualificada, nos termos do inciso I, e §§ 1º e 2º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, bem como foram imputadas Responsabilidade Tributárias, com base no art. 135, III, do CTN, as seguintes pessoas físicas: JOSE CARLOS VALENTE PONTES, HUGO NERY DOS SANTOS e RENAN VALE DE CARVALHO.

Das Impugnações

Cientificados, a autuada e os responsáveis tributários apresentaram impugnações em peças separadas.

Por bem descrever os pleitos dos Impugnantes, reproduzo os termos do relatório da decisão da DRJ de origem:

6.1 - Razões da defesa do sujeito passivo CONSTRUTORA MARQUISE S/A, em síntese:

a) *preliminarmente*, suscitou nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa, **em razão da ausência de fundamentação**, conforme art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, bem como em razão da necessária subsunção do fato à norma, nos termos do art. 10, III e VI, do Decreto nº 70.235/72;

b) não sendo esse o entendimento, suscitou ainda que seja anulado o presente Auto de Infração por cerceamento do direito de defesa, em razão dos agentes fiscais terem **exorbitado nas suas competências funcionais**, quando da transformação do Termo de Verificação Fiscal em um verdadeiro inquérito policial, não apresentando qualquer fundamentação para desconsiderar operações realizadas pela impugnante. A impugnante não tem como se defender de atos praticados por terceiros;

c) ademais, seja reconhecida a nulidade do auto de infração por vício material, em razão do erro na apuração da base de cálculo dos tributos (estimativas mensais e IRPJ/CSLL anual – art. 408 e 409 do RIR/99 e PIS/Cofins), realizado pela fiscalização, em total afronta ao art. 142 do CTN;

d) **em relação ao IRRF**, seja reconhecida a decadência do direito de lançamento do Fisco em relação aos créditos tributários de janeiro a novembro de 2016, quanto

aos pagamentos realizados atinentes aos **atos geradores de locação de bens móveis**;

e) em relação à **multa isolada**, seja reconhecida a decadência do lançamento dos meses de janeiro a novembro de 2016, nos termos do art. 150, §4º do CTN;

f) seja, no mérito, caso superadas as preliminares, reconhecida a improcedência de todo Auto de Infração, visto não existirem argumentos suficientes para sua manutenção, especialmente tendo em vista que os serviços prestados pelas empresas **MACEARA, AZTECA, MAR E AMBIENTE, VALE DO IVAÍ e MISTRAL** foram devidamente realizados, além de necessários e essenciais às atividades da impugnante e os respectivos pagamentos regularmente contabilizados e informados na ECD;

g) caso o entendimento seja por manter a autuação, que sejam consideradas improcedentes as autuações em relação ao IRPJ, CSLL, IRPJ-Estimativa, CSLL-Estimativas, PIS e Cofins, haja vista o **erro de cálculo** de tais tributos, pois as glosas não foram deferidas para o momento do recebimento das receitas a elas inerentes;

h) 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 de a impugnante ter recolhido regularmente as estimativas com base nos balanços de suspensão ou redução nos anos-calendário de 2016 e 2017;

i) reconheça ainda, no mérito, a 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**;

j) que, em qualquer situação, seja reconhecido que nenhum ato praticado pela impugnante, ou pelos seus diretores, foi eivado de dolo, afastando a incidência de qualquer tese de fraude, sonegação ou conluio, bem como afastando a multa qualificada imposta; ou, caso ainda se entenda pela manutenção do auto de infração, que as multas sejam reduzidas ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento), sem qualquer qualificação do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

6.2 - Razões da defesa do RENAN VALE DE CARVALHO – Sujeição Passiva Solidária Imputada pelo Fisco -, em síntese:

- que, não obstante, a ciência do lançamento fiscal e da imputação da sujeição passiva solidária do impugnante, relativamente aos tributos e infrações oriundos das relações firmadas entre a MARQUISE e as Empresas MACEARA, AZTECA, MAR E AMBIENTE, VALE DO IVAÍ e MISTRAL, perfazendo o crédito tributário o montante R\$ 63.224.827,93, **o fato inquestionável** é que a discussão acerca da

responsabilidade solidária do Sr. Renan Vale de Carvalho estaria circunscrita à relação estabelecida unicamente com a AZTECA, conforme TVF (itens 240 a 242);

- que a contratação da AZTECA se deflagrou dentro do escopo de atribuições da Diretoria de Obras, justamente, para atuar como subempreiteira da MARQUISE no desempenho dos serviços de terraplanagem e drenagem superficial que foram demandados nas obras da Ferrovia Transnordestina;

- que a AZTECA permaneceu na qualidade de subempreiteira da MARQUISE no Empreendimento mencionado por pouco tempo. Objetivamente, a AZTECA foi contratada em 20 de maio de 2015, com a vigência de 06 meses;

- que, conforme é extraído da conferência da documentação anexa (contratos e aditivos), tem-se que o aludido negócio, MARQUISE x AZTECA, contou com o 2º aditivo contratual que prorrogou o prazo da prestação até 03 de maio de 2016;

*- que a última nota fiscal emitida pela AZTECA contra a MARQUISE referente a prestação de serviços fruto do Contrato nº 169/292 e aditivos, foi a NFS-e 79, **datada de 05 de maio de 2016**, emitida no bojo da Prefeitura Municipal de Fortaleza – SEFIN/CE;*

- que, portanto, após esta data, não parece haver justa causa para proceder com investigação a respeito de suposta responsabilidade fiscal da MARQUISE, muito menos do Sr. Renan Vale de Carvalho, que à época da contratação figurava, tão somente, como Diretor de Obras, com vínculo celetista perante a MARQUISE;

- que o campo de discussão compreende especificamente o debate que envolve os créditos tributários apontados pela auditoria fiscal como decorrentes da relação havida entre MARQUISE e AZTECA. Especificamente, entre novembro de 2015 a maio de 2016;

- que, diferentemente, do quanto fora asseverado pela Fiscalização, a contratação da AZTECA implicou a efetiva prestação de serviços num contexto de uma das maiores obras de infraestrutura do País, sendo certo que não estamos a tratar de operações fictícias ou não comprovadas;

- que no cenário de uma obra privada, como é o caso da Ferrovia Transnordestina, não exige procedimentos formais de realização de certame público para contratação de empresas para integrar o projeto, direta ou indiretamente. Na verdade, a contratação da AZTECA decorreu de aspiração de um dos acionistas e Diretor Presidente da MARQUISE, Sr. José Carlos Valente Pontes, de abrir espaço e de ver efetivada a contratação de empresa cujo quadro social é integrado por seus filhos, foi encaminhado, internamente, ao Sr. Renan Vale de Carvalho a indicação para a contratação da AZTECA como subempreiteira, em condições normais de mercado;

- que, de pronto, é primordial perceber que as atividades da AZTECA na qualidade de subcontratada da MARQUISE findaram em maio de 2016, restando prejudicada a análise do ano 2017, por ausência de justa causa em relação ao impugnante;

- que, em relação ao negócio jurídico firmado entre MARQUISE e AZTECA, a auditoria fiscal se baseou em fundamentos insuficientes para concluir que não havia capacidade operacional desta e, por conseguinte, não teria havido a efetiva prestação dos serviços contratados, numa espécie de esquema de emissão de notas fiscais para burlar o Fisco;

- que o que interessa para a MARQUISE é a comprovação da prestação do serviço contratado, sendo irrelevante, após a prévia autorização, se os subempreiteiros das diversas atividades se utilizaram de recursos operacionais e humanos próprios, alugados, emprestados, etc;

- que não se verificam no Termo de Verificação Fiscal indícios mínimos que revelem comportamento ilícito do Sr. Renan Vale de Carvalho, no caso, conduta direcionada para a prática de crime contra a ordem tributária (sonegação fiscal) calcada na dedução como custo ou despesa, na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSSL, de valores pagos a um “destinatário irreal, inapto, inexistente de fato, baseada em uma operação igualmente irreal, inexistente, sem comprovação”, cujas circunstâncias caracterizariam eventual pagamento sem causa, sujeito à incidência do IRRF;

- que o impugnante nunca praticou ato contrário à lei, quanto menos praticou ato em detrimento da pessoa jurídica, não sendo, portanto, cabível a aplicação do art. 135 do CTN ao caso em análise;

- que, por fim, pediu:

a) para tornar sem efeito os lançamentos dos créditos tributários constantes dos Autos de Infração relacionados ao negócio jurídico firmado entre MARQUISE x AZTECA;

b) caso se entender pela regularidade dos citados lançamentos dos créditos tributários, então REQUER a exclusão do Sr. Renan Vale de Carvalho do rol de sujeitos passivos tributários, uma vez que ficou comprovada a inexistência de qualquer indício que aponte para suposta ilicitude que tenha sido perpetrada pelo mesmo na relação jurídica havida entre MARQUISE x AZTECA. Ao fim, roga-se pela juntada dos documentos colacionados em anexo e a mais ampla produção probatória, inclusive, a prova técnica. Cópia dos Instrumentos de Contratos com a AZTECA e Demonstrativos de Medições das Obras (e-fls. 44466/44680).

6.3 - Razões da defesa do JOSÉ CARLOS VALENTE PONTES – Sujeição Passiva Solidária Imputada pelo Fisco-, em síntese:

a) seja declarada a nulidade do presente auto de infração quanto à sua responsabilidade, por cerceamento do direito de defesa, com base no art. 59, II, do mesmo Decreto nº 70.235/72, pois a fiscalização deixou de apontar ou identificar a infração à lei ou ao estatuto social; que única menção no TVF é quanto à sua assinatura no contrato e aditivos com a MAR E AMBIENTE, por ser Diretor da

Construtora Marquise S.A e por ser pai de sócios da AZTECA. A simples assinatura de aditivos a um contrato de prestação de serviços, por si só, não é suficiente para imputação de responsabilidade solidária nos termos do art. 135, III, do CTN. Tal prática não implica em excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto;

b) seja declarada a nulidade do auto de infração por desrespeito ao princípio da unicidade do lançamento, em ofensa ao art. 9º do Decreto nº 70.235/75; que a responsabilidade solidária deveria estar restrita aos atos e contrato e alguns aditivos coma MAR E AMBIENTE;

c) contudo, caso não se entenda pela nulidade do auto de infração, requer o impugnante que seja declarada a inexistência da sujeição passiva solidária ou pessoal, por não ter praticado qualquer ato ilegal ou além dos poderes de administrador e, ainda, tendo em vista que a Fiscalização não demonstrou a configuração dos requisitos presentes no art. 135, III do CTN, bem como seja reconhecido que nenhum ato praticado pelo impugnante foi eivado de dolo, afastando a incidência de qualquer tese de fraude, sonegação ou conluio e afastando, ainda, as multas qualificadas impostas; ou, caso ainda se entenda pela manutenção da penalidade, que estas sejam reduzidas ao patamar de 75%, sem incidência da qualificação do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

d) por fim, caso não seja esse o entendimento dos Senhores Julgadores, o que se admite apenas por apego ao debate, em qualquer situação, que sejam acolhidos para esta impugnação, dando-lhe provimento, os pedidos formalizados na Impugnação do sujeito passivo principal.

6.4 - Razões da defesa do HUGO NERY DOS SANTOS – Sujeição Passiva Solidária Imputada pelo Fisco -, em síntese:

a) que seja declarada a nulidade do presente auto de infração quanto à sua responsabilidade, por cerceamento do direito de defesa, com base no art. 59, II, do mesmo Decreto nº 70.235/72;

b) seja declarada a nulidade do auto de infração por desrespeito ao princípio da unicidade do lançamento, em ofensa ao art. 9º do Decreto nº 70.235/75;

c) contudo, caso não se entenda pela nulidade do auto de infração, requer o o impugnante que seja declarada a inexistência da sujeição passiva solidária ou pessoal, por não ter praticado qualquer ato ilegal ou além dos poderes de administrador e, ainda, tendo em vista que a Fiscalização não demonstrou a configuração dos requisitos presentes no art. 135, III do CTN, bem como seja reconhecido que nenhum ato praticado pelo impugnante foi eivado de dolo, afastando a incidência de qualquer tese de fraude, sonegação ou conluio e afastando, ainda, as multas qualificadas impostas; ou, caso ainda se entenda pela manutenção da penalidade, que estas sejam reduzidas ao patamar de 75%, sem incidência da qualificação do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

d) por fim, caso não seja esse o entendimento dos Senhores Julgadores, o que se admite apenas por apego ao debate, em qualquer situação, que sejam acolhidos para esta impugnação, dando-lhe provimento, os pedidos formalizados na Impugnação do sujeito passivo principal.

Da Decisão Recorrida

Após apreciar os Autos de Infração e as Impugnações apresentadas pela Recorrente e Responsáveis Tributários, a 8ª TURMA da DRJ01 exarou o Acórdão nº 101-019.054, em 21/09/2022, 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, Hugo Nery dos Santos e Renan Vale de Carvalho. O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ.

Ano-calendário: 2016, 2017

Ementa:

AUTOS DE INFRAÇÃO. NULIDADE SUSCITADA. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO, CLAREZA, PRECISÃO QUANTO À IMPUTAÇÃO DAS INFRAÇÕES, DESCRIÇÃO DOS FATOS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. VÍCIO NÃO CONFIGURADO. PRELIMINAR REJEITADA.

Não há que se cogitar em nulidade do auto de infração: (i) quando o ato administrativo de lançamento fiscal foi lavrado por agente competente e preenche os requisitos legais, apresentando clara, objetiva, caracterização dos fatos, motivo, motivação, matéria tributável, demonstrativo de cálculo, alíquota e fundamentação legal, tudo conforme arts. 9º e 10 do Decreto nº 7.235/72 e art. 142 do CTN; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação de que trata o art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do devido processo legal administrativo, há garantia plena do exercício do contraditório e do direito de defesa, com os acusados suscitando não apenas preliminares de nulidade, mas rebatendo, de forma alentada e minuciosa, as matérias de mérito, revelando amplo e pleno conhecimento, entendimento e compreensão das imputações.

Assim, não se vislumbrando nos autos a ocorrência de preterição do direito de defesa, rejeita-se a preliminar suscitada.

PROCEDIMENTO DE INVESTIGAÇÃO FISCAL. COLHEITA DE PROVAS NO INTERESSE EXCLUSIVO DO FISCO. CARÁTER INQUISITÓRIO. FASE PRÉ PROCESSUAL. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA.

O procedimento de investigação fiscal é efetuado no interesse exclusivo do fisco; tem natureza inquisitorial; não é banhado pelo contraditório e ampla defesa, pois,

no seu curso, não há acusação formal, não imputação de infração, não há processo ainda, nem lide. Logo, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa na fase de investigação fiscal, fase pré-processual de natureza inquisitorial.

Se tiver os elementos de prova suficientes para imputar infração e sujeição passiva solidária, o fisco pode dispensar intimações prévias para que se preste esclarecimentos.

A fase litigiosa do devido processo legal administrativo fiscal instaura-se com a apresentação de impugnação à acusação formal do fisco.

O contraditório e a ampla defesa são garantias constitucionais asseguradas na fase processual.

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

Ainda, na fase processual, nesta primeira instância de julgamento, o sujeito passivo e os solidários imputados exercitaram e exercitam ampla e plenamente o direito de defesa pela apresentação de impugnação, na qual suscitaram não somente preliminares, mas também matérias de mérito, de forma alentada e meticulosa, revelando entendimento e conhecimento pleno da acusação fiscal.

O auto de infração e a imputação de sujeição passiva solidária, quando lavrados por agente competente e em consonância com o art. 142 do CTN e arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72, ou seja, quando os fatos imputados estão descritos, narrados, de forma completa, objetiva, clara, com precisão, com respectivo enquadramento legal, demonstrativo da base de cálculo e do valor devido, permitindo o pleno entendimento da acusação fiscal e o exercício do contraditório e da ampla defesa, não tem plausibilidade fático-jurídica a alegação de nulidade do lançamento, pois não configurado o alegado prejuízo à defesa.

Por fim, não configurado vício algum, inclusive de que trata o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, rejeita-se a preliminar suscitada de nulidade.

IR-FONTE. IMPOSTO DE RENDA EXCLUSIVO DE FONTE. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

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

Ainda, mantida a multa qualificada imputada por conduta caracterizada por conluio, simulação, dolo (fraude) contra o fisco, também, impõe-se, com mais razão, o termo inicial do art. 173, I, CTN, para contagem do prazo decadencial de cinco anos, ficando afastada a aplicação do art. 150, §4º, CTN, na hipótese de lançamento de diferença de imposto de renda exclusivo de fonte.

MULTA ISOLADA. FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ E CSLL DEVIDOS POR ESTIMATIVA MENSAL. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. PRELIMINAR REJEITADA.

O lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. (Súmula CARF nº 104 -Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

GLOSA DE CUSTOS/DESPESAS. OPERAÇÕES/PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS NÃO COMPROVADAS. FALTA DE PROVAS DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS PELOS FORNECEDORES CONTRATADOS. FALTA DE CAPACIDADE OPERACIONAL. PROVAS INDICIÁRIAS. INFRAÇÃO MANTIDA.

A comprovação material de uma dada situação fática (infração contra o fisco) pode ser feita por prova direta ou prova indireta. A prova material direta é concludente por si só. Quanto à prova indireta (indiciária), pode ser por presunção legal (cabe ao fisco apenas comprovar a existência de pressupostos fáticos conhecidos que levam, por ilação ou por inferência, à ocorrência ou existência da infração probanda, implicando inversão do ônus da prova de que a infração probanda não ocorreu) ou por presunção comum, simples, cujo ônus probatório da ocorrência da infração imputada é do fisco.

Assim, um conjunto de elementos/indícios fáticos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza da matéria de fato, ou seja, da ocorrência da infração imputada, no caso de presunção comum ou simples.

Demonstrada e comprovada pelo fisco, mediante gama de provas indiciárias, de que não houve prestação efetiva dos serviços pelas empresas contratadas e, ainda, demonstrada a falta de capacidade operacional dos fornecedores para prestação dos serviços contratados (custos/despesas fictícios), mantém-se a glosa dos custos/despesas.

IRPJ E CSLL. LUCRO REAL ANUAL. BASE DE CÁLCULO. AJUSTE INCABÍVEL. FALTA DE COMPROVAÇÃO PELO SUJEITO PASSIVO DA EXISTÊNCIA DO ALEGADO FATO IMPEDITIVO OU MODIFICATIVO DO DIREITO DO FISCO.

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 (Lei nº 12.793, de 214, art. 35).

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. (Lei nº 12.793, de 214, art. 36 e IN RFB, de 2014, art. 83).

Entretanto, quanto às mercadorias ou produtos e serviços contratados de fornecedores, cuja prestação efetiva dos serviços e entrega dos produtos ou mercadorias não restaram comprovados nos autos pelo sujeito passivo, bem como – ademais – restando demonstrada pelo fisco a falta de capacidade operacional dos fornecedores contratados, impõe-se glosa desses custos/despesas (custos/despesas fictícios) e recomposição da base de cálculo. Por fim, inaplicável a legislação suscitada (invocada em defesa de mérito indireta), pois o sujeito passivo não comprovou a alegada existência de fato modificativo ou impeditivo (condições fáticas) para ajuste da base de cálculo apurada pela Fiscalização da RFB.

Em defesa de mérito direta na impugnação (negação da ocorrência do fato gerador) e defesa de mérito indireta (alegação de existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do fisco), o ônus probatório é do sujeito passivo, conforme CPC/2015, art. 373, II, e arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72).

IR-FONTE. IMPOSTO DE RENDA EXCLUSIVO DE FONTE. OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA. PAGAMENTO SEM CAUSA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS PELO DESTINATÁRIO DO PAGAMENTO SEM CAUSA OU DAR OPERAÇÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NÃO COMPROVADA (LEI Nº 8.981/95, ART. 61, §§). SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Por expressa determinação legal, sujeita-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.

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

A lei permite a exigência do tributo de quem fez o pagamento, por uma presunção legal de omissão de receitas por parte do destinatário do pagamento, asso ciada a uma substituição tributária.

PAGAMENTO SEM CAUSA. AUSÊNCIA DE CAUSA. NEGÓCIOS ILÍCITOS. CONCOMITÂNCIA. IRRF. GLOSA DE CUSTOS/DESPESAS. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

A causa do pagamento deve ser demonstrada através de documentação idônea. Operações e negócios simulados não são causa a justificar o pagamento, posto que não se encontram amparados em documentação idônea.

O art. 61 da Lei nº 8.981/1995 alcança todos os pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou cuja operação ou causa não é comprovada, independente de quem seja o real beneficiário dele (sócios/acionistas ou terceiros, contabilizados ou não), elegendo a pessoa jurídica responsável pelo pagamento efetivamente comprovado como responsável pelo recolhimento do imposto de renda devido pelo beneficiário, presumindo-se que assumiu o ônus pelo referido pagamento.

O IRRF não tem caráter punitivo, pois trata de um imposto incidente sobre o rendimento bruto recebido por terceiros, enquanto a multa de ofício é penalidade imposta pelo descumprimento do dever de declarar e recolher os tributos devidos dentro do prazo legal.

MULTA QUALIFICADA. CONLUIO, SIMULAÇÃO, DOLO, FRAUDE.

Há de ser aplicada a multa de ofício qualificada quando comprovado conluio, simulação, dolo (fraude contra o fisco), caracterizada pela utilização de notas fiscais de serviços contratados não prestados efetivamente pelos fornecedores e, ainda, apurada, demonstrada, a falta de capacidade operacional dos pretensos fornecedores para prestação dos indigitados serviços contratados (conluio, simulação, dolo, fraude), implicando dedução fraudulenta de custos/despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (lançamento reflexo) e pagamento sem causa, sem comprovação da operação (lançamento reflexo do IRRF -exclusivo de fonte).

Constatado que a conduta da fiscalizada está subsumida nos arts.71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art.44 da Lei nº 9.430/96 (com a nova redação do artigo dada pela Medida Provisória nº 303, de 29/06/2006, DOU de 30/06/2006).

Há de ser aplicada e mantida a multa de ofício qualificada quando comprovada a fraude caracterizada pela dedução de custos/despesas não comprovadas (operações fictícias) e pagamentos efetuados sem causa ou de operação não comprovada.

GLOSA DE CRÉDITO DE PIS E COFINS UTILIZADOS DE FORMA FRUDULENTA. NOTAS FISCAIS NÃO IDÔNEAS.

Não comprovada a existência do custo/despesa pela falta de comprovação da efetiva prestação do serviço contratado e pela falta de capacidade operacional do fornecedor contratado (operação fictícia), glosa mantida dos créditos utilizados fraudulentamente pelas notas fiscais emitidas pelo suposto fornecedor (operações de prestação de serviços inexistentes).

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

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. (Súmula CARF nº 178 - Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

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

Para fatos ocorridos até 2006, é vedada a cumulação das multas. Porém, para fatos posteriores a esse ano é possível a cumulação, uma vez que o art. 44 da Lei nº 9.430/1996 deixa claro: serem as multas independentes e cobradas em hipóteses distintas.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. ART. 135, III, CTN. CONLUÍO. SIMULAÇÃO, FRAUDE. ILÍCITO TRIBUTÁRIO.

São solidariamente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Dos Recursos Voluntários

A MARQUISE tomou ciência da sobredita decisão em **01/11/2022**, através da sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, às fls. 44.843. Já os Responsáveis Tributários foram cientificados nas seguintes datas: Renan Vale de Carvalho, em **03/02/2023**, através de Aviso de Recebimento - AR, às fls. 44.937; Hugo Nery dos Santos, em **03/02/2023**, através de AR, às fls. 44.936; e Jose Carlos Valente Pontes, em **07/02/2023**, através de AR, às fls. 44.938.

Do Recurso Voluntário Impetrado Pela CONSTRUTORA MARQUISE S/A

Indignada a Recorrente protocolou, em **30/11/2022**, Recurso Voluntário, às fls. 44.847/44.928. 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 – Por Cerceamento do Direito de Defesa;
- ii. De Nulidade por Vício Material. Erro de Cálculo;
- iii. Da Nulidade. Lançamento com Base em Provas Indiciárias; e
- iv. Nulidade. Preterição do Direito de Defesa.

b) **Do Mérito:**

- i. Das Prejudiciais de Decadência:
 - Do Lançamento por Homologação. Termo Inicial;
 - Do IRRF – Impossibilidade de Exigência de Pagamento Parcial; e
 - Do Lançamento da Multa Isolada.
- ii. Das Glosas de Custos e Despesas - IRPJ, CSLL, PIS e COFINS:
 - Em Relação ao Fornecimento da MACEARA;
 - Em Relação ao Fornecimento da AZTECA;
 - Em Relação ao Fornecimento da MAR e AMBIENTE;
 - Em Relação ao Fornecimento da VALE do IVAÍ;
 - Em Relação ao Fornecimento da MISTRAL.
- iii. Do Erro nos Recálculos do IRPJ e CSLL (Estimativas e Anual) e do PIS e da Cofins;
- iv. Da Multa Isolada – Estimativas;
- v. Do IRRF – Pagamentos a Beneficiários Não Identificados ou Sem Causa;
- vi. Da Multa Qualificada;
- vii. Da Responsabilidade Solidária – Administradores; e
- viii. Requeru que Seja Convertido o Julgamento em Diligência

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

Insatisfeitos, os sinalados Responsáveis Tributários protocolaram, em **06/02/2023**, Recurso Voluntário, em peças separadas, às fls. 44.941/44.963 e 44.970/44.991.

Inicialmente, registro que as peças recursais são praticamente idênticas, contudo, eventuais diferenças serão sinaladas. 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 Nulidade do Acórdão – Da Generalidade no Julgamento pela DRJ01;
- ii. Da Nulidade da Autuação – Do Descumprimento da Unicidade de Lançamento – Do Lançamento Solidário Por Diversos Fatos Geradores;

b) Do Mérito:

- i. Ratifica todos os argumentos de mérito apresentados na peça impugnatória;
- ii. Da Inexistência da Responsabilidade Tributária Solidária ou Pessoal; e
- iii. Da Concomitância de Multas Isoladas – Estimativas e Multa de Ofício. Impossibilidade; e
- iv. Das alegações de defesa do sujeito passivo principal.

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

Indignado, o apontado Responsável Tributário protocolou, em **01/03/2023**, Recurso Voluntário, às fls. 44.998/45.035. 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. De Nulidade: Da Ausência de Efetiva Apreciação dos Argumentos Dispostos na Impugnação. Desconsideração aos Postulados da Ampla Defesa e Contraditório.

b) Do Mérito:

- i. Da Ausência de Individualização da Conduta do Recorrente. Inexistência de Demonstração de que o Sr. Renan Vale de Carvalho Extrapolou suas Funções Ensejando a Responsabilização Solidária do art. 135, III, CTN;

- Dos Exatos Limites da Atuação da Diretoria de Obras da Marquise. Discussão de Créditos Tributários Estritamente Relacionados a AZTECA; e
 - Da Inexistência dos Requisitos Necessários para a Responsabilização do Diretor.
- ii. Das Justificativas para a Contratação a AZTECA e do Contexto das Obras de Infraestrutura da Ferrovia Transnordestina:
- Da Improcedência das Ponderações Lançadas pela Auditoria Fiscal na Relação Jurídica entre MARQUISE e AZTECA.

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, 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 em parte do recurso voluntário protocolado pela MARQUISE, cujas razões, relacionadas ao questionamento das Responsabilidades Tributárias imputadas, demonstraremos a seguir, e conheço integralmente dos recursos voluntários impetrados pelos Responsáveis Tributários.

2 DO PLEITO DA MARQUISE RELACIONADO ÀS RESPONSABILIDADES TRIBUTÁRIAS IMPUTADAS AOS SEUS DIRETORES

A Recorrente requereu a exclusão da responsabilidade tributária imputada aos seus diretores, sob o argumento que inexistem nestes autos a comprovação de condutas, omissivas ou comissivas, adotadas por eles direcionadas ao proveito econômico próprios, em decorrência da contratação, pela Recorrente, dos serviços pretensiosamente glosados pela Fiscalização. Nesse contexto, é de rigor afastar as responsabilidades aplicadas com fundamento no art. 135, III, do CTN.

Entendo que, em sede de conhecimento do recurso voluntário, deve prevalecer o entendimento de que a MARQUISE, indicada no lançamento combatido na qualidade de Contribuinte, **carece de interesse de agir e de legitimidade processual** para questionar as responsabilidades tributárias imputadas aos seus diretores – terceiros – pelo crédito tributário lançado de ofício.

Em prol de pôr uma pá de cal sobre qualquer polêmica, registro que essa controvérsia encontra-se plenamente acalmada no âmbito deste Tribunal, inclusive sumulada, cujo enunciado número 172 recebeu a seguinte redação:

Súmula CARF nº 172

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Desse modo, **oriento meu voto no sentido de não conhecer do pleito à epígrafe.**

3 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 CTN¹, devem ser

¹ 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.

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 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 – CTN².

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 11.196/2005³. 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.

4 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

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.

² 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.

³ 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)

recursos, estampada no inciso III, do art. 151, do Código Tributário Nacional (CTN) ⁴. Destarte, nos 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.

5 DAS PRELIMINARES DE NULIDADE

5.1 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) Dos Atos Administrativos 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 Federal⁵, 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).

⁴ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

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

(...)

⁵ 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;

A par disso, observa-se que consoante o art. 14, do Decreto nº 70.235, de 1972⁶, 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, merece citação a Súmula CARF nº 162⁷, 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 1972⁸, 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.

5.2 DA NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO POR VÍCIO MATERIAL INSANÁVEL

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 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, bem como

⁶ Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

⁷ **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).

⁸ 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.

fortalece o presente pleito de nulidade o fato do Acórdão recorrido não ter apreciado, apesar de requerido. Em prol dessas acepções, citaram jurisprudências deste Tribunal que entendeu amoldáveis ao caso.

Inicialmente, quanto à acusação de que deve ser declarada a nulidade da decisão recorrida por não ter analisado essa preliminar, **equivoca-se os Recorrentes** posto que a decisão atacada minuciosamente apreciou o pleito, tanto quanto ao suposto vício, onde claramente o repeliu, como quanto ao mérito propriamente dito, notadamente às fls. 44.794/44.800, na parte intitulada:

LUCRO REAL ANUAL. ANOS-CALENDÁRIO 2016 E 2017. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. RECÁLCULO PELO FISCO EM FACE DA GLOSA DE CUSTOS/DESPESAS. SUJEITO PASSIVO PEDIU AJUSTE, NAS RAZÕES DE DEFESA, POR SUPOSTO VÍCIO MATERIAL NA BASE DE CÁLCULO. VÍCIO INEXISTENTE

Neste voto condutor, diferente do Aresto recorrido, apreciaremos o tema em sede preambular, focando a análise exclusivamente no questionamento atinente ao suposto vício material. Posteriormente, quando da análise do mérito, retomaremos, contudo por essa perspectiva.

Nessa toada, 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 CTN⁹, 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, em virtude do fulcro da questão, mesmo que confirmada no âmbito meritório, circundar 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 CTN¹⁰.

⁹ 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.

¹⁰ 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.

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 decreto¹¹, 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

(...)

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

(...)

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

¹¹ 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 7.574/2011¹², 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, mormente 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.

¹² 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 CTN¹³, 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.**

5.3 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.

¹³ 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 seria 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 inexistente 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.

5.4 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, a MARQUISE asseverou 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 Penal¹⁴. Nessa mesma trilha, o art. 277, do CPC/15¹⁵, retrata a própria regra basilar que norteia o apontado princípio.

Nesse racional, rejeito a alegação do Recorrente neste tema.

5.5 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 70.235/1972¹⁶, 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:

(...)

Não obstante os argumentos do Sr. Renan Vale de Carvalho, sua conduta, amoldou-se ao modus operandi da empresa MARQUISE (sujeito passivo), pois descuidou-se do compliance, da governança corporativa, implicando contratação de empresa a AZTECA sem capacidade operacional, utilizada apenas gerar despesas fictícias, para lesar o fisco.

¹⁴ 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.

¹⁵ Art. 277. Quando a lei prescrever determinada forma, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.

¹⁶ Art. 31. A decisão conterá 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)

Aqui, volto, retorno a transcrever a mesma fundamentação quando do enfrentamento, no mérito, da glosa de custos/despesas da MARQUISE por conta dos pagamentos (transferências de recursos) para AZTECA (pagamento de custos/despesas fictícias), in verbis:

(...)

Ao atuar de forma conjunta e coordenada para suprimir ou reduzir o montante do tributo devido, mediante contratação simulada (fictícia) e aproveitamento de despesas/custos inexistentes, cabe, assim, a responsabilização solidária dos administradores diretores da Companhia atuada que, consciente e voluntariamente, de forma individual e conjunta, permitiram ou toleram práticas de ilicitude tributária dentro da empresa, mediante ardil, conluio, simulação, dolo, fraude contra o fisco.

(...)

Diante de tudo isso, deve-se manter a sujeição passiva solidária do Sr. Renan Vale de Carvalho, DIRETOR DE OBRAS, pela fraude contra o fisco, conforme demonstrado nestes autos. (g.n.)

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 e a sua condição de Diretor de Obras, ao transcrevê-las quando da análise da responsabilidade que lhe foi imputada.

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, bem como em razão da sua conduta ter amoldado ao *modus operandi* da Recorrente.

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, os 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.**

5.6 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 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, apesar da própria Autoridade Fiscal reconhecer 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.**

6 DO MÉRITO

6.1 DAS PREJUDICIAIS DE DECADÊNCIA

6.1.1 DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Neste tópico, a Recorrente sustenta que, na espécie, não restou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não devendo atrair a regra do art. 173, I, do CTN¹⁷. Assim, considerando que, quanto aos tributos lançados, houve antecipação de pagamento por parte da Recorrente, e a ciência dos autos de infração se concretizou em 09/12/2021, restam decaídos todos cujos fatos geradores ocorreram entre janeiro e novembro de 2016, visto que

¹⁷ 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

atendidos os requisitos necessários para aplicação da regra de contagem do prazo de decadência estampado no art. 150, § 4º, do CTN¹⁸.

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 acepção é ratificada pelo disposto no art. 487, do Código Processual Civil - CPC (Lei nº 13.105/2015)¹⁹.

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 acepção de que, indistintamente, a existência de pagamentos parciais atrai a regra do art. 150, §4º do CTN, em detrimento da regra do art. 173, I, do CTN, na espécie, requereu a aplicação desse entendimento para os lançamentos de ofício do IRRF, pois: não restou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação; em parte dos lançamentos o Agente Fiscal reconheceu a existência de recolhimentos parciais do tributo e os abateu em prol da apuração do IRRF passível de autuação; e quando não se verificou pagamento parcial, deveu-se ao fato de inexistir obrigatoriedade da retenção do IRRF para os serviços de locação de bens móveis entre pessoas jurídicas.

Acrescenta que, embora a Súmula CARF nº 114²⁰ 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, 09/12/2021**.

Quanto ao tema, 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

¹⁸ 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.

¹⁹ 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.)**

²⁰ **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).

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 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 **09/12/2021**, e o fato gerador mais antigo (pagamento) se deu em **25/01/2016**, o que levou o início da contagem do prazo quinquenal para **01/01/2017** e o termo final para **31/12/2021**.

No que diz respeito ao fato do Agente Fiscal ter reconhecido a existência de recolhimentos parciais do IRRF destacados em algumas Notas Fiscais emitidas pelas prestadoras, 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.

6.1.3 DO LANÇAMENTO DAS MULTAS ISOLADAS

No que tange a este tópico, a Recorrente testifica que, levando-se em conta que os fatos geradores remetem ao ano-calendário de 2016 e os lançamentos ocorreram ao final de 2021, a jurisprudência deste Tribunal há muito tempo já assentou que os lançamentos das multas isoladas devem ocorrer dentro do período decadencial dos fatos geradores dos tributos sobre os quais estão sendo imputadas. Dessa forma, deve ser reformado o Acórdão recorrido, no sentido de **ser reconhecida a decadência do lançamento das multas isoladas sobre as estimativas do IRPJ e CSLL dos meses de janeiro a novembro de 2016**, nos termos do art. 150, §4º do CTN, uma vez que comprovou o recolhimento parcial sobre as bases de cálculos mensalmente estimadas.

Em que pese os bem elaborados argumentos da Defesa, trata-se de matéria superada na esfera administrativa a partir da edição da Súmula CARF nº 104 - verbete de observância obrigatória pelos Conselheiros deste Tribunal -, com a seguinte redação:

Súmula CARF nº 104: Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Nesse racional, **na espécie, não há decadência do lançamento de ofício das multas isoladas por insuficiência dos recolhimentos de estimativas mensais do IRPJ/CSLL**, uma vez que a interessada foi cientificada do Auto de Infração em **09/12/2021**, e o fato gerador mais antigo (pagamento) se deu em **31/01/2016**, o que levou o início da contagem do prazo quinquenal para **01/01/2017** e o termo final para **31/12/2021**.

Assim, pugno no sentido de rejeitar a prejudicial de decadência em comento.

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. 43.773/44.009, 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 - **MACEARA CONSTRUÇÕES, AZTECA ENGENHARIA, MAR E AMBIENTE ASSESSORIA, VALE DO IVAÍ e MISTRAL** – efetivamente não ocorreram implicando em despesas fictícias (serviços contratados não prestados), conluio, simulação, fraude fiscal (carreou aos autos provas e argumentos apontando para incapacidade operacional das referidas empresas para realizar as operações comerciais contidas nas notas fiscais e nas declarações prestadas pela MARQUISE, bem como, outras inconsistências que classificou como graves).

Com base nisso, e considerando que a Recorrente tinha optado pela sistemática de Lucro Real Anual, com apuração de PIS e COFINS em regime misto, a Autoridade Fiscal constituiu créditos tributários referentes às glosas de despesas consideradas indedutíveis (IRPJ e CSLL) e glosas de créditos de não-cumulatividade indevidamente descontados (PIS/COFINS), referentes aos anos-calendário de 2016 e 2017.

Indignada a MARQUISE e os Responsáveis Tributários impugnaram a autuação, mas o Aresto atacado manteve integralmente os lançamentos de ofício calcado na inteligência de que a resistência apresentada não tem plausibilidade fático-jurídica em face dos fatos graves apurados e sobejamente demonstrados pela Fiscalização da RFB, quanto às operações supostamente contratadas. Acrescenta que tanto a prestação efetiva dos serviços/bens contratados, como a capacidade operacional das prestadoras não restaram demonstradas pelo Sujeito Passivo tanto na fase inquisitorial como na contenciosa. Arremata, asseverando que, na espécie, a Recorrente (...), *de forma deliberada, mediante ardil, ajuste em conluio, simulação, praticou conduta fraudulenta, engendrou, criou custos/despesas fictícias, para lesar o fisco, quanto aos anos-calendário 2016 e 2017.*

Desse modo, concluiu aduzindo que os custos/despesas, nessas operações de prestação de serviços fictícias, não podem ser deduzidos na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que os valores das notas fiscais emitidas pelas apontadas prestadoras foram, indevidamente, utilizados para redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Nessa toada, a Recorrente e os Responsáveis Tributários atravessaram peças recursais requerendo a reforma do Aresto atacado e consequente 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 vênica 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/1999²¹, 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." (1ª 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 refiram."

Nesse mesmo diapasão são as disposições constantes do art. 4º do Decreto-lei nº 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,

²¹ 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)

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.”

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 Brasileiro²².

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 senda, Paulo Celso Bonilha²³ 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

²² 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)

²³ Da prova no Processo Administrativo Tributário, Ed. LTR, páginas 112 e 113.

premissa maior. A consequência positiva resulta do raciocínio do julgador e é a presunção.”.

Sobre o mesmo tema, assim se pronuncia o Douto Antônio da Silva Cabral²⁴:

“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 subjetivamente falando, 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 linha de pensamento do semiótico Umberto Eco, penso que o atributo de convergência é que dá o

²⁴ Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, São Paulo, 1993, páginas 311 e 312.

verdadeiro tom da intensidade da conclusão, isso quer dizer que indícios com baixas intensidades, aparentemente sem importância, quando convergentes produzem também uma forte conclusão.

Vejamos como o maior semiótico analisa essa questão em seu clássico "Interpretação e Superinterpretação"²⁵, 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 idóneo 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 idóneo 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

²⁵ ECO, Umberto. *Interpretação e superinterpretação*. São Paulo: Martins Fontes, 1993, página 57.

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 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 amíu de dos casos concretos, por prestadora, dada a peculiaridade de cada glosa.

6.2.4 DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO – PRESTADORA MACEARÁ

Compulsando o item 25, do TVF, às fls. 43.782/43.796, 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\$ 2.850.880,62, relativo aos anos-calendário de 2016 e 2017, 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:

TOS DRF
FL 129



marquise

DECLARAÇÃO

Declaramos para efeito de atendimento ao item 4 do Termo de Início de Ação Fiscal – Diligência - Identificação do Procedimento n.º 08.0.01.00-2020-00056-5, que a Construtora Marquise S.A. (“Construtora”), inscrita no CNPJ 07.950.702/0001-85, não celebrou Contrato de Prestação de Serviços com a Maceará Construções e Comércio Ltda. relativo ao serviço de transporte de material(barro) no trajeto Jazida - Aterro do Município de Manaus, em razão de tratar-se de Fornecedor com condição favorável em relação à sua localização privilegiada próxima do Aterro, conforme demonstrado no item 5 do sumário do Relatório Operacional de Aplicação de Solo(anexo no item 6 da Carta Resposta) e ainda por ser o mesmo Fornecedor do material(barro).

Fortaleza, 16 de junho de 2020.



Carlos André Bastos Lopes
Diretor de Controladoria e Gestão



Luis Gustavo Liborio Viana
Diretor Administrativo Financeiro

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 2016/2017, 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 2014/2017, 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 MARQUISA, 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 pífios 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 comprovam a capacidade operacional da pretensa fornecedora de “barro” ou “argila”, muito menos a efetiva entrega do material e prestação de serviço de transporte pela MACEARÁ. De outro giro, restou sobejamente demonstrado pela Fiscalização, em face da gama de indícios juntados aos autos, a incapacidade operacional dessa prestadora para os serviços contratados, revelando que tudo não passou de ardil contra o fisco (ato simulado, conluio, fraude, dolo).

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, carreu aos autos RELATÓRIO DE USO DE MATERIAL DE COBERTURA DO ATERRO SANITÁRIO DE MANAUS, entretanto, a decisão de primeira instância as desconsiderou inferindo 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.

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 os encaixamos (critério da convergência) - que tem o condão de sustentar a autuação. Aqui, pedimos vênica para repisar, em relação à MACEARA constatou-se: dedução de despesas em dois exercícios consecutivos, por parte de uma empresa do porte da MARQUISE, na monta de R\$ 2.850.880,62; 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; 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 incontestado 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 26 do TVF, às fls. 43.796/43.804, 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\$ 3.169.234,12, nos anos-calendário de 2016 e 2017. 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 aos anos-calendário de 2016 e 2017, a Autoridade Autuante constatou que a AZTECA só teve um único empregado contratado, admitido em julho/2015, 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, apesar de não comprovados, todas as medições de serviços foram devidamente pagas.

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 na espécie a Recorrente transferiu suas receitas para AZTECA sem contrapartida e, por sua vez, apropriou indevidamente os custos/despesas, implicando redução/supressão indevida dos tributos federais.

Assinalou 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).

Dessarte, 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).

Contrapondo, inicialmente, a Recorrente e o Responsável Tributário Sr. RENAN argumentam que o Fisco se socorreu da análise de períodos que não eram objeto da fiscalização e estavam decaídos; que só foram feitos pagamentos à AZTECA durante o exercício de 2016, sendo irrelevante qualquer apontamento referente a 2017; e que as declarações da AZTECA mencionadas e analisadas pela Autoridade Autuante: GFIPs, DIRFs e ECF, não foram juntadas aos autos, sendo impossível verificar qualquer uma das alegações em relação a estes documentos.

Ademais são inadmissíveis as conclusões da Fiscalização e da Delegacia de Julgamento 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 do contrato, excepcionalmente era 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.

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.

Por derradeiro, aduzem que restou demonstrado que a empresa AZTECA prestou os serviços contratados – diante da realidade fática, é de conhecimento público e notório que a parte do trecho da obra da Transnordestina foi entregue - 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 a glosa combatida, visto que os Recorrentes não conseguiram infirmá-los.** A Saber.

Ab initio, em prol de evitarmos repetição, transporta-se para esse tópico todas as aceções 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.

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 deve ser excluída a sua responsabilidade quanto às condutas de 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 aos anos-calendário 2016 e 2017, 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, muito menos 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 27 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\$ 2.947.566,96, para o ano-calendário de 2016 e 2017, 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\$ 2,947 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 contratações 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, embora admita que a Recorrente carrou aos autos 02 (duas) cópias de instrumentos de contratos celebrados pela CONSTRUTORA MARQUISE com a Prefeitura de São Gonçalo/RJ, cujo objeto residia na coleta e transporte de resíduos sólidos, sendo que: um, celebrado em 11/12/2015; e o outro, em 23/05/2016, às fls. 44.396/44418.

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 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 28 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 faturas, relativas aos anos-calendário de 2016 e 2017, no montante de R\$ 2.265.479,90.

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 3 anos houve o acréscimo de cerca de R\$ 684 mil no saldo em caixa – saltou de 183,28 mil em 2014, para R\$ 867.420,18 em 2017, 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 2017, 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 carreu aos autos cópia do INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONTRATO DE LOCAÇÃO DE VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS SEM MÃO DE OBRA, firmado em junho 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. Entretanto, a Decisão recorrida ignorou. 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.

Informou que, embora o Fisco tenha alegado que não foram apresentados os boletins de medições que indicariam a prestação dos serviços, no TVF há menção das medições realizadas no período de 2015.

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, **entendo que, nestes autos, não assiste razão a Recorrente.** Vejamos.

Ab initio, impende registrar que, diferente do Processo Administrativo Fiscal nº 15746.722946/2021-17, relativo à idêntico procedimento fiscal, entretanto, atinente ao ano-calendário de 2015, no qual pugnamos em favor de afastar as glosas alusivas aos serviços executados pela IVAÍ, dada a robustez das provas carreadas aos autos pela Recorrente, notadamente: i) recibos ou contratos de compra e venda de equipamentos relativos à prestadora; ii) o Instrumento Particular de Contrato de Locação de Veículos e Equipamentos sem mão de obra; e iii) as medições realizadas em 2015, essenciais para infirmar o fulcro da acusação fiscal - incapacidade operacional da contratada para execução do avençado -, **NESTES AUTOS NÃO FORAM JUNTADOS QUAISQUER PROVAS NESTE SENTIDO.**

Outrossim, distinto da premissa que permeou as análises ulteriores, no sentido que o foco 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, **para glosa em comento indiscutivelmente não há prova nos autos de que o serviço sequer foi prestado**, visto que, mesmo que superássemos a ausência de juntada do contrato, no único que tivemos acesso – repiso carreado em outros autos – a vigência é até junho de 2016, e não há qualquer medição referente aos anos-calendário sob apreciação – 2016 e 2017 – **apesar do faturamento por parte da MARQUISE da bagatela de mais de 2,2 MILHÕES.**

Melhor esclarecendo, repito **NÃO HÁ** nos autos prova documental acerca da indigitada locação de máquinas e equipamentos, salvo algumas fotos de lixões e máquinas!!! **É incontestado que não tem o condão de provar locações de veículos e equipamentos pela IVAÍ.**

Nesse racional, até em prol de manter plena coerência em todas as análises perpetradas, **junto-me ao entendimento das Autoridades Inquisitorial e Julgadoras** de que devem ser mantidas as glosas relativas à suposta prestação de serviços por parte da IVAÍ.

Dessa forma, diante do averiguado, **pugno no sentido de que devem ser mantidas as glosas dos custos/despesas consideradas indedutíveis (IRPJ e CSLL) e de créditos de não-cumulatividade indevidamente descontados (PIS/COFINS), relativas ao contrato com a IVAÍ.**

6.2.8 DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO – PRESTADORA MISTRAL

No que diz respeito às despesas glosadas relativas ao serviço prestado pela empresa MISTRAL INTERMEDIACAO DE NEGOCIOS S.S. LTDA. (doravante MISTRAL), segundo o item 29 do TVF, testificou o Fisco que esta prestadora, fundada em 2006 e cujo principal cotista e

administrador era o Sr. NEWTON RODRIGUES DE ALBUQUERQUE FILHO (doravante “NEWTON”), foi contratada pela MARQUISE para, conforme notas fiscais apresentadas – **o contrato não foi fornecido à Fiscalização** -, elaboração de projeto de instalação e operação de UTR – Unidade de Tratamento de Resíduos Sólidos Urbanos – para o Estado de São Paulo, mediante pagamento, nos anos-calendário de 2016 e 2017, do montante de R\$ 10.728.917,51.

Adiciona que o principal documento entregue pela Recorrente foi o intitulado “INSTALAÇÃO E OPERAÇÃO DE UNIDADE DE TRIAGEM MECÂNICA DE RESÍDUOS SÓLIDOS URBANOS”, doravante, simplesmente “PROJETO UTM”, quer dizer, projeto direcionado a Municípios do Estado de São Paulo, em prol de explorar a capacidade ociosa de seus aterros sanitários, de forma a transformar a implantação da UTM em um negócio financeiramente lucrativo e colocá-los na vanguarda da gestão de resíduos do país. Desse documento, destacou:

- a) Que alterava projeto anterior;
- b) Que o licenciamento e implementação seriam rápidos, com previsão de prazo de 6 meses para o primeiro e 12 meses para o segundo, 18 meses no total;
- c) Que o valor gerado pela implementação de cada UTM, durante toda sua vida útil (21 anos, conforme o quadro colacionado, de 2018 a 2038) seria de R\$ 44.246.572,00 (sem considerar os custos e investimentos evitados);
- d) Que a própria MISTRAL seria a responsável por toda a operação de cada unidade, do início ao fim do processo; e
- e) Que não há dados técnicos dos equipamentos listados a serem utilizados na implementação da UTM.

Ao analisar as respostas da MARQUISE aos questionamentos relativos ao PROJETO UM, inferiu:

- a) Que o responsável pela elaboração foi a MISTRAL, consoante descrito no corpo do próprio documento, mas não informou o responsável técnico pelo desenvolvimento do PROJETO UTM, e não apresentou a Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, evadindo-se da pergunta formulada;
- b) Que foi elaborado DURANTE o período em que ocorreram os pagamentos, entre 16/08/2016 (data em que ocorreu o primeiro pagamento) e 17/03/2017 (data em que ocorreu o último pagamento). Ou seja, ao longo desse período, mesmo sem a perspectiva de o projeto ser, no mínimo, viável (o que não ocorreu, conforme informado pela fiscalizada), a empresa desembolsou cerca de R\$ 10,7 milhões;
- c) Quantos ao questionamento referente aos documentos que comprovariam a requisição, tanto do primeiro estudo, quanto do apresentado, a Recorrente, simplesmente, restringiu-se a informar que o **projeto havia sido requisitado pessoalmente ao sócio da MISTRAL**, ou seja, nada que precisaria obrigatoriamente ser apresentado, foi entregue ou informado pela MARQUISE, inclusive prestou declarações contraditórias ao previsto no projeto,

denotando desleixo e total falta de interesse em prestar esclarecimentos, em que pese os valores envolvidos; e

- d) Que a **Recorrente informou que o PROJETO UTM, não foi implementado**, ou seja, os pagamentos da ordem de mais de R\$ 10,7 milhões foram efetuados sem que nenhum benefício fosse trazido à empresa, além disso, não foi detalhado como se deu o acordo para os pagamentos.

Prosseguindo, assevera que realizou diligências para análise das transações – inclusive financeiras - da MISTRAL, bem como da MISTRALPAR BRASIL LTDA (doravante MISTRALPAR) e do Sr. NEWTON, inferindo que a maior fonte de recursos da contratada eram empresas do GRUPO MARQUISE - valor total de R\$ 38.380.323,53 (líquido de retenções), entre 2015 e 2018 -, sendo que de 2015 a 06/2016, a ECOOSASCO, um dos fornecedores de resíduos, era a única fonte pagadora da MISTRAL. Ademais, analisou as operações da MISTRAL com a PL ENGENHARIA e com a WERNER JOSE REUTER – destacou que no mesmo período que recebia os recursos este grupo esteve envolvido na Operação Ouro Verde -, concluindo que se tratava apenas de repasses dos valores percebidos da MARQUISE.

Por derradeiro, deduziu que é translúcida a incapacidade operacional da MISTRAL, cujos supostos serviços seriam prestados exclusivamente pelo seu sócio, Sr. NEWTON, pois inexistem quaisquer documentos que comprovem a efetiva prestação de serviço seja pelo sócio ou pela contratada, sem olvidar das incongruências apresentadas no PROJETO UTM e, ao final, concluir pela inviabilidade, apesar do desembolso de mais de R\$ 10 milhões. Em suma, **efetivou as glosas em comento pois, diante do exposto, restou hialino que tais serviços NUNCA FORAM PRESTADOS**.

Indignada, a MARQUISE impugnou, mas o Aresto atacado manteve a autuação por entender que a suposta contratação de prestação de serviço não restou comprovada nos autos, tampouco a execução efetiva do serviço, fundamentado nas seguintes acepções:

- a) Que durante o procedimento de fiscalização, o Sujeito Passivo foi intimado a apresentar o instrumento do suposto contrato firmado com a Mistral e a comprovar a efetiva prestação do serviço pela Mistral, contudo não logrou êxito, em virtude de ter admitido que a não apresentação se deveria ao fato do contrato ser verbal (pedido pessoal) – apesar de envolver uma monta superior a 10 milhões - e, ainda, consignou que o indigitado projeto não foi implementado (inviabilidade econômica de sua implantação);
- b) Que restou demonstrada a incapacidade operacional da MISTRAL, de modo que a operação foi engendrada, simulada, em conluio; e
- c) Que os pagamentos efetuados não podem ser deduzidos como custos/despesas pois, além de lastreados em notas fiscais são inidôneas (operações fictícias), não passaram de mera liberalidade, desnecessários para a atividade do sujeito passivo, sendo, destarte, justificada glosa desse custo (dispêndio).

Em sede recursal, a MARQUISE atravessou Recurso Voluntário aduzindo que não deve prosperar a manutenção das glosas das despesas por serviços pagos pela Recorrente a MISTRAL pelos seguintes motivos:

- a) Que o Sr. NEWTON, administrador da MISTRAL, possui larga experiência em negócios similares às atividades executadas pela Recorrente, tendo sido, inclusive, executivo (funcionário) da MARQUISE e de outras empresas que atuam no mesmo ramo da Recorrente (Grupo Macri, Enterpa e Qualix), até fundar sua própria empresa de consultoria nessa área de atuação – a MISTRAL, assessorando várias empresas do seguimento. Portanto a MISTRAL não é uma empresa “noteira” como foi caracterizada pelos AFRFB, mas sim, uma empresa de sucesso e respeitada na área em que atua;
- b) Quanto aos pagamentos efetuados pela Recorrente à MISTRAL durante o ano de 2016 e 2017, estes decorreram da contratação de um Projeto para Instalação e Operação de Unidades de Tratamento de Resíduos Sólidos (Projeto UTR), o qual foi submetido, pela MISTRAL, em conjunto com a MARQUISE, para implantação no Estado de São Paulo;
- c) Que tal Projeto foi desenvolvido pela MISTRAL e seria instalado e operacionalizado pela própria MISTRAL em parceria com empresas controladas pela MARQUISE já em atividade ou a serem constituídas para tal fim;
- d) Que a elaboração do Projeto e os demais encargos iniciais para a negociação junto aos entes/órgãos públicos do Estado de São Paulo foram feitos pela Recorrente, através dos pagamentos realizados pela MARQUISE nos anos de 2016 e 2017, pagamentos estes suportados por Notas Fiscais emitidas pela MISTRAL, devidamente contabilizadas, com a retenção e recolhimento dos tributos incidentes. Quer dizer, trata-se de despesas necessárias e essenciais ao seu objeto; e
- e) No que diz respeito à administração financeira dos recursos recebidos pela MISTRAL, este mister é exclusivo daquela empresa, do seu administrador e das suas coligadas, sem qualquer envolvimento da Recorrente. Além disso, não manteve qualquer operação, nem mesmo tem conhecimento, das pessoas físicas ou jurídicas indicadas pela fiscalização nas operações financeiras realizadas pela MISTRAL.

Retomando a análise do caso em apreço, **entendo que não assiste razão à Recorrente**. A saber.

Inicialmente repiso que a análise a seguir se manterá escorada nos entendimentos extenuados sobre o ônus da prova dos custos/despesas de serviços prestados e legitimidade das autuações balizadas em presunção simples.

Nesse racional, em favor de demonstrar a manutenção da coerência e critérios adotados por este relator ao longo deste voto, é salutar, dada as similitudes, fazermos um paralelo com as conclusões alusivas ao contrato de prestação de serviço da MARQUISE firmado com a MAR E AMBIENTE, que concluímos no sentido de propor a reforma da decisão combatida.

Observe que no caso da MAR E AMBIENTE, não tivemos quaisquer dúvidas no que tange à capacidade operacional da empresa e efetiva prestação do serviço avençado, relembrando: restou comprovada a relação contratual duradoura – ao longo de 8 anos – entre a contratante (Recorrente) e a contratada (prestadora), cujas atividades estavam a cargo do patriarca da família, o Sr. JOSÉ HAGGE, e a participação ativa dessa empresa na prospecção dos contratos de limpeza pública com a prefeitura de São Gonçalo/RJ, bem como na sua gestão comercial. Ademais, inferimos que a natureza da atividade – intermediação de negócios - não demandava grandes estruturas operacionais, pois o principal ativo residia no conhecimento e experiência dos gestores.

Neste caso, em que pese concordar com a Recorrente que se trata de custos/despesas relacionadas ao seu objeto e não lhe cabe averiguar as regularidades contábil, fiscal ou as operações financeiras da MISTRAL, de seu principal sócio ou de quem se relaciona, **persiste de forma muito clarividente a percepção de que a Recorrente não logrou êxito em cumprir o seu desiderato – ÔNUS DA PROVA –**, especialmente por não ter sido carreado aos autos a mínima prova capaz de infirmar as conclusões das Autoridades Autuante e Julgadora, bem como em razão da peça recursal não ter passado de mera reprodução da impugnação, visto que: **não restou demonstrada a capacidade operacional da prestadora; ou da suscitada competência do sócio majoritário, Sr. NEWTON; ou que o serviço foi contratado e efetivamente concretizado, repiso envolvendo a “INSIGNIFICANTE” quantia de mais de 10 MILHÕES.**

Assim, à luz do recorrido, **pugno no sentido de que seja mantida a glosa dos custos/despesas consideradas indedutíveis (IRPJ e CSLL) e de créditos de não-cumulatividade indevidamente descontados (PIS/COFINS), a ela vinculados.**

6.2.9 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 5.2 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 12.973/14²⁶, c/c o art. 409, do RIR/99²⁷, e o art. 83, da Instrução Normativa

²⁶ Seção XV
Contratos de Concessão

(IN) nº 1.515/14²⁸, ambos vigentes à época dos fatos geradores, devem ser reconhecidas quando 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

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.

²⁷ 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).

²⁸ Art. 83. O lucro decorrente da receita reconhecida na fase de construção cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento. § 1º Em cada período de apuração, o lucro a que se refere o caput será a receita líquida definida no § 1º do art. 3º diminuída dos custos diretos e indiretos incorridos. § 2º Para fins do diferimento de que trata o caput, a concessionária deverá realizar os seguintes ajustes no Lalur: I - exclusão do lucro referido no § 1º, com registro na Parte B do valor excluído; II - adição do lucro diferido conforme o inciso I, na proporção dos recebimentos, e respectiva baixa na Parte B; § 3º Em cada período de apuração, o valor a ser adicionado conforme o inciso II do § 2º será calculado pela aplicação da seguinte fórmula: VALOR A SER ADICIONADO = LD X (R/V), onde os símbolos significam: LD = total do lucro diferido na fase de construção, conforme o inciso I do § 2º R = valor do(s) pagamento(s) contratado(s), recebido(s) no período de apuração V = valor total contratado

pagamentos do PIS e da COFINS, nos termos do art. 7º, da Lei nº 9.718/98²⁹, c/c o art. 14, da IN SRF nº 404/04³⁰, 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 de Apuração do Lucro Real – 2016 e 2017 -, às fls. 44.242/44.248, 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 6.404/1976**, em seu art. 177³¹, 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.

²⁹ 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.

³⁰ 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.

³¹ 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.)
(...)

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. 43.773/44.009, 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, nos anos-calendário de 2016 e 2017, referentes às receitas que reconheceu e ofereceu à tributação – vide espelhos dos demonstrativos de apuração do IRPJ colacionados no Acórdão atacado, notadamente às fls. 44.795/44.800 -, 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 dos pagamentos realizados, **no período de 2016 e 2017.**

(...)

- 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), 30 de Setembro de 2020.

**Carlos André Bastos Lopes
Diretor de Controladoria e Gestão**

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 Demonstrativos Mensais de Apuração do Lucro Real de própria lavra**, às fls. 44.242/44.248, 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/2015³², e arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72³³, em defesa do mérito direta no Recurso Voluntário (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, pactuo do mesmo entendimento do Aresto contestado, de que 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,

³² Art. 373. O ônus da prova incumbe:

(...)

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

³³ 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)

§ 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)

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 aos anos-calendário de 2016 e 2017**, 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, nos anos-calendário de 2016 e 2017, a Fiscalização imputou multa de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor das estimativas mensais 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, VALE DO IVAÍ e MISTRAL.

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 2016 e 2017 com base em ajustes apurados em 2021, 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 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 MENSAIS 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 Pernambuco³⁴. (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

³⁴ 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.”

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 9.430/96³⁵, 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, 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:

³⁵ Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela 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 pela 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.

- 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, IVAÍ e MISTRAL**;
- b) Exonerar as glosas de custos/despesas consideradas indedutíveis (IRPJ e CSLL) e de créditos de não-cumulatividade indevidamente descontados (PIS/COFINS), relativas ao contrato da MARQUISE com a **MAR E AMBIENTE**; 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. 43.773/44.009, o Fisco após concluir que a MARQUISE não apresentou documentos suficientes para a comprovação efetiva das operações comerciais avançadas com as empresas MACEARA, AZTECA, MAR E AMBIENTE, IVAÍ e MISTRAL, 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 percepção de que a mera identificação do suposto beneficiário do pagamento não é suficiente para afastar a incidência do IRRF, sendo indispensável a comprovação da causa do pagamento ou da efetiva operação, sobretudo quando a infração decorre da glosa de custos e despesas motivada pela ausência de prova da prestação de serviços ou da entrega de bens, caracterizando operações fictícias. Assim, mesmo que houvesse a indicação dos beneficiários, tal fato não afasta a tributação prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95, que impõe a retenção à alíquota de 35% sobre pagamentos a beneficiário não identificado ou quando não comprovada a operação, cabendo à fonte pagadora o ônus do tributo por presunção legal de omissão de receitas do destinatário, em regime de responsabilidade tributária que não se confunde com sanção, mas decorre de regra de praticabilidade fiscal; salvo se comprovar a causa/operação o que não se vislumbrou no presente caso.

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 8.981/95³⁶. Observa-se que através do seu *caput* instituiu-se a tributação exclusiva na fonte sobre 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

³⁶ 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.)

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.***

*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 CTN³⁷, 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.

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

³⁷ 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.

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 ao contrato com a prestadora **MAR E AMBIENTE**, em razão de termos afastado o principal fundamento da acusação, carência de capacidade operacional do prestador, por consequência, restou identificada

a contratada – BENEFICIÁRIA 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 essa empresa.**

De outro giro, diferente do que pensa a MARQUISE, quanto aos pagamentos que realizou em favor das empresas: **MACEARÁ, AZTECA, AVAÍ e MISTRAL** 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 IVAÍ e MISTRAL.**

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 dos Resultados do Exercício da empresa MARQUISE – na condição de contribuinte - relativos aos anos-calendário de 2016 e 2017.

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 Nacional³⁸.

³⁸ 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.

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, IVAÍ e MISTRAL**; e
- b) Exonerar as exações do IRRF sobre pagamento sem causa, relativas ao contrato da MARQUISE com a prestadora **MAR E AMBIENTE**.

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, IVAÍ e MISTRAL, 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:

*231. 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 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%.***

*232. 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.***

233. 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 e dos beneficiários finais. Conforme demonstrado, a maior parte dos recursos foram sacados na boca do caixa ou entregues a outras empresas de passagem, dificultando e impedindo a identificação dos reais beneficiários.

234. A fiscalizada, desde a contratação das empresas MACEARA, AZTECA, MAR E AMBIENTE, VALE DO IVAÍ e MISTRAL, 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.

235. 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 carrearou 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 ao contrato com a prestadora **MAR E AMBIENTE**, por obvio **devem ser afastadas as respectivas imputações de multa de ofício qualificada**. 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, IVAÍ e MISTRAL**.

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 14.689/23³⁹,

³⁹ 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)

§ 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)

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 CTN⁴⁰, 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**⁴¹, pelo qual a legislação tributária tem incidência imediata apenas sobre fatos geradores futuros.

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 4.502/1964⁴², ou seja, o intuito

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)

⁴⁰ Art. 106. **A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:**

(...)

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

(...)

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

⁴¹ Art. 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;**

⁴² Art. 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

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

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

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.

Analizando-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 Greco⁴³ 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.)

Cezar Roberto Bitencourt⁴⁴, por sua vez, ao discorrer sobre a consciência e a vontade, elementos imanentes ao dolo, dispõe:

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)

⁴³ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 278.

⁴⁴ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal, 2, parte especial, dos crimes contra pessoa. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 34.

*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 nexa 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 Paulsen⁴⁵, **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 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).

⁴⁵ PAULSEN, Leandro. Crimes federais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 361.

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 defesa⁴⁶.

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 34⁴⁷ 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 incontestado 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

⁴⁶ 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.). [...]”.

⁴⁷ **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)

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, IVAÍ e MISTRAL, até o lançamento, tinha ciência da inexistência e simulação dos serviços. Resumindo, diante do discorrido, **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 CTN⁴⁸, 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 CTN⁴⁹, 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 inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005) [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:

⁴⁸ 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.

⁴⁹ 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; (...)

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)⁵⁰, garantindo uniformidade e segurança jurídica nas decisões.

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, o mais antigo se

⁵⁰ Portaria nº 1.634, de 2023. Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

concretizou em **31/12/2016**, por conseguinte, o **termo a quo** do prazo quinquenal é **01/01/2017**, e o **ad quem** é **31/12/2021**. Logo, **não operou a decadência desses lançamentos de ofício**, posto que a interessada foi cientificada do Auto de Infração em **09/12/2021**.

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 **09/12/2021**, e a autuação envolveu todos os meses do ano-calendário de 2016 e 2017, temos que **foram alcançados pelo instituto da decadência os lançamentos que abarcaram os fatos geradores compreendidos no seguinte intervalo: de 31/01/2016 a 30/11/2016**. Quer dizer, **só deve ser mantido o lançamento de ofício referente ao fato gerador efetivado a partir de 31/12/2016**, cujo **termo a quo** do prazo quinquenal é **01/01/2017**, e o **ad quem** é **31/12/2021**.

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 31/01/2016 a 30/11/2016**.

8 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

8.1 DOS FATOS

Na espécie, a Autoridade Fiscal concluiu que as contratações com empresas MACEARA, AZTECA, MAR E AMBIENTE, IVAÍ e MISTRAL 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. 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;

- b) **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
- c) **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 e Hugo Nery dos Santos (doravante denominados JOSÉ CARLOS 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, asseveraram que 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)⁵¹.

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 culposo quanto doloso, mas tanto um quanto o outro satisfaz a hipótese do art. 135, III, do CTN⁵². 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 culposo como de ato doloso** (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, **se a lei e a jurisprudência não 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.*

*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;***

⁵¹Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.

⁵² 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.

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

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

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

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

(...)

237. Ao longo do presente Termo, demonstramos, com farto conjunto probatório, que a MARQUISE efetuou operações comerciais não comprovadas 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, VALE DO IVAÍ e MISTRAL 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.

238. 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.

239. Os responsáveis pela direção da empresa sabiam, ou deveriam saber, que as empresas MACEARA, AZTECA, MAR E AMBIENTE, VALE DO IVAÍ e MISTRAL 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:

(...)

240. Destacamos que os diretores abaixo listados participaram da assinatura de contratos com fornecedores mencionados ao longo do presente:

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

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

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

241. 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".

242. 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 [REDACTED], DIRETOR PRESIDENTE ADMINISTRATIVO FINANCEIRO, (ii) HUGO NERY DOS SANTOS, CPF [REDACTED], DIRETOR DE OPERAÇÕES DE SERVIÇOS URBANOS e (iii) RENAN VALE DE CARVALHO, CPF [REDACTED], DIRETOR DE OBRAS (este apenas em relação aos créditos referentes à AZTECA), pelos créditos tributários ora lançados.

243. 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. 43.775/43., 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 (anos-calendário de 2016 e 2017), 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, nº 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
PERÍODO DE 2016 A 2019		
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(até 15/05/2017)
Rodrigo Fernandes Monteiro	918.760.364-00	Diretor Administrativo Financeiro(De 15/05/17 a 30/11/17)
Hugo Nery dos Santos	123.224.745-68	Diretor de Operações de Serviços Urbanos
Renan Vale de Carvalho	242.203.703-82	Diretor de Obras

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 pro labore, 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. Isso se comprova mediante sua participação na assinatura do contrato firmado com a empresa MAR E AMBIENTE – ASSESSORIA E REPRESENTAÇÃO LTDA., CNPJ 06.204.576/0001-57. 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 o Senhor HUGO, pelo cargo que ocupava 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 DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Ao final da peça recursal, a MARQUISE requereu a conversão do julgamento em diligência, em prol de que fosse determinado aos Auditores Autuantes, a identificação, pormenorizada, dos fornecedores dos materiais fornecidos à Recorrente, bem como dos prestadores de serviços efetivamente executados, tendo em vista a invalidade das provas apresentadas e a irrefutabilidade das obras realizadas.

Para apreciação deste pleito, inicialmente, deve-se levar em conta que os pedidos de diligência e perícia não servem para suprir a deficiência no cumprimento do ônus da contribuinte de apresentar os elementos probatórios necessários para afastar as conclusões da Autoridade Autuante. Desta forma, afiguram-se desnecessários e devem ser indeferidos.

No presente caso, restou hialino que ônus probante compete à Recorrente, que postula os direitos em causa, por conseguinte, não é cabível transformar o órgão julgador *ad quem* em órgão de auditoria ou se convolar este juízo em fase de procedimento de auditoria, com a determinação de diligências para veicular papel que caberia ter sido levado a termo pela contraparte, à qual instaria provar ou demonstrar.

A determinação de diligência, nesta fase processual, teria cabimento na formação do juízo de convencimento, para sanar eventuais dúvidas ou a cancelar o demonstrado na completude das provas trazidas aos autos pela parte que postula o direito.

Assim, no presente processo, portanto, **a realização de diligência é desnecessária e deve ser indeferida** conforme disposição do art. 18, do Decreto nº 70.235/72.

Repise-se: os pedidos de diligência ou perícia não devem suprir a inércia da parte em apresentar os elementos probatórios que possua. No caso sob exame, o pedido de diligência/perícia não supre o ônus da Recorrente de demonstrar e comprovar a capacidade operacional das prestadoras, cujos respectivos custos/despesas e créditos descontados foram glosados, e as causas/operações que justificaram os dispêndios.

Insta destacar que cabe a aplicação do seguinte enunciado sumular (Súmula CARF nº 163):

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Pelo exposto, **oriento meu voto no sentido de rejeitar os pedidos de realização de diligência.**

10 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.

11 DA CONCLUSÃO

Ante ao exposto, oriento meu voto no sentido de CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Voluntário da MARQUISE e TOTALMENTE dos Recursos Voluntários dos Responsáveis Tributários, e, dar parte conhecida, DAR PARCIAL PROVIMENTO para:

- a) REJEITAR as preliminares de nulidade;
- 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 31/01/2016 a 30/11/2016;

- 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, IVAÍ e MISTRAL**;
- 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 ao contrato da MARQUISE com a **MAR E AMBIENTE**;
- 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, HUGO NERY DOS SANTOS e RENAN VALE DE CARVALHO.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho