



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720181/2017-29
ACÓRDÃO	1102-001.875 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CETENCO ENGENHARIA S A E OUTROS.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS.
RECURSO VOLUNTÁRIO EXISTENTE.

Sanada omissão para reconhecer a interposição de Recurso Voluntário pelos solidários. Tal reconhecimento não supre a ausência de impugnação nem afasta a aplicação da Súmula CARF nº 172. Embargos acolhidos parcialmente, sem alteração do resultado.

OMISSÃO. CONTRADIÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Inexistindo omissão ou contradição a serem sanadas, devem ser rejeitados os embargos de declaração neste tocante.

DISCUSSÃO DE MÉRITO.

Não cabem embargos de declaração para reabrir discussão do mérito dos fundamentos utilizados no acórdão. Apenas cabem os embargos em caso de omissão, contradição ou obscuridade do acórdão.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os embargos de declaração, para na parte acolhida sanar as omissões em relação à apresentação de Recurso Voluntário pelos responsáveis solidários e à nulidade da autuação fiscal, sem efeitos infringentes, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de Autos de Infração lavrados contra a CETENCO para a cobrança de IRPJ, CSLL e IRRF, acrescidos de juros, multa qualificada (150%) e multa isolada (estimativas), em decorrência da alegada ausência de comprovação da prestação de serviços pagos às seguintes pessoas jurídicas: Pine Assessoria e Consultoria Ltda. (PINE); J. Santos Advogados Me (J. SANTOS); e Guilherme Costa Marques Advogados Associados S/S (GCMA).

Além dessas exigências, a Fiscalização imputou responsabilidade solidária aos diretores da contribuinte, fundamentando-se, no art. 135, III, do CTN, em razão das “ações ilícitas praticadas pelo sujeito passivo descritas neste termo”.

Cientificada do lançamento, a CETENCO apresentou Impugnação às fls. 3.006 a 3.053, na qual sustentou a improcedência das exigências fiscais.

Ao apreciar a defesa apresentada, o 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF), proferiu o Acórdão nº 03-79.459 (fls. 3078/3095), por meio do qual, por unanimidade de votos, decidiu por não conhecer da impugnação apresentada no que se refere à responsabilidade solidária dos diretores, uma vez que “[a] impugnante carece de poderes para tanto, ou seja, a CETENCO ENGENHARIA S.A. não tem legitimidade para tratar dos referidos responsáveis... Portanto, não se conhece de tais razões” (fl. 3.095). Na parte conhecida, a impugnação foi integralmente desprovida.

O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

DESPESAS. CUSTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA.

Para a dedutibilidade de custos e/ou despesas referente a serviços prestados por terceiros, não é suficiente a simples apresentação de nota fiscal, ou recibos. É

necessário a prova da efetiva prestação dos serviços. Não comprovada a efetividade da prestação dos serviços, os valores correspondentes não são dedutíveis para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, justificando a sua glosa.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PADRÃO. CONCOMITÂNCIA.

À autoridade administrativa não é dada opção de não aplicar as leis vigentes. Ademais, as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Não há coincidência de motivação entre as penalidades, sendo distintas tanto as suas causas, quanto os seus fundamentos legais.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. DOLO.

A conduta dolosa do contribuinte que impediu o conhecimento, por parte da autoridade administrativa, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, por si só, desloca, para fins de definição do termo de início do prazo decadencial, a regra prevista para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação (art. 150, § 4º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional - CTN) para a regra geral de decadência tributária (art. 173, I, do CTN).

BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU QUANDO REFERIR-SE A OPERAÇÃO OU CAUSA NÃO COMPROVADA.

Se sujeita à incidência do imposto de renda na fonte, com alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiro ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com a decisão, os, ora, Embargantes interpuseram Recurso Voluntário (fls. 3.117/3.179), no qual, defenderam a improcedência das autuações e o suposto equívoco cometido pela DRJ ao não conhecer as razões relacionadas à coobrigação dos solidários.

Ao apreciar o Recurso Voluntário interposto, a 1ª Seção, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária do CARF, por meio do Acórdão nº 1102-001.400 (fls. 3.226/3.257), decidiu por (i) unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, para, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento, declarando decaído o IRRF em relação ao pagamento efetuado em 9 de dezembro de 2011 e reduzindo a multa qualificada ao patamar de 100%, e (ii) por voto de qualidade, em manter a exigência da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício.

Em face do v. acórdão, os Embargantes opuseram Embargos de Declaração (3.298/3.312) alegando:

- (a) Omissão, obscuridade e erro material a respeito da existência de recurso voluntário interposto pelos responsáveis solidários.
- (b) Omissão quanto ao Distinguish que autoriza o conhecimento das razões relacionadas à improcedência da responsabilização dos responsáveis solidários. Inaplicabilidade da Súmula CARF n. 172.
- (c) Omissão a respeito da alegação de nulidade do auto de infração – aponta que, alegou-se a nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa (art. 59, II, do Decreto n. 70.235/1972) e erro material evidente, pois os fatos que embasaram o TVF são incoerentes e fazem referência a empresas totalmente estranhas às Embargantes. Alega que o acórdão embargado não se manifestou sobre essas questões, o que configura omissão a ser sanada.
- (d) Omissão a respeito dos documentos que comprovam os serviços prestados à CETENCO – Alega que ao invés de analisar a documentação apresentada durante a auditoria, o acórdão embargado limitou-se a adotar integralmente as razões da DRJ para confirmar as autuações. A DRJ, por sua vez, apenas consignou, genericamente, que não havia provas da prestação dos serviços.
- (e) Omissão e obscuridade acerca da qualificação da multa de ofício.
- (f) Nos pedidos, pugna pelo saneamento dos vícios indicados, com a consequente exoneração da responsabilidade dos responsáveis solidários e cancelamento das exigências tributárias em questão.

Às fls. 3.322/3.330, foi proferido despacho de admissibilidade dos Embargos opostos:

(...)

A primeira ciência do acórdão embargado se deu em 12 de novembro de 2024, ao contribuinte (conforme extrato eletrônico de fls. 3293). Os responsáveis solidários DOMINGOS MALZONI e MARCO ANTONIO MALZONI foram intimados, respectivamente, em 18/11/2024 e 25/11/2024 (fls. 3295 e 3294). Os embargos de declaração foram apresentados em 14 de novembro de 2024 (conforme termo

de solicitação de juntada de fls. 3296), dentro do prazo regimental de cinco dias, razão pela qual os embargos devem ser considerados tempestivos.

Como visto, aduzem os interessados que o acórdão teria incorrido em diversos vícios, que serão analisados a seguir.

Em primeiro lugar, alegam os embargantes que a decisão teria incorrido em omissão e erro material ao afirmar que os responsáveis tributários não teriam apresentado recurso. Defendem que o reclamado recurso voluntário consta dos autos e foi apresentado em conjunto com o contribuinte.

Com efeito, analisando os autos verifica-se que o recurso voluntário faz expressa menção aos responsáveis, como se pode depreender do seguinte trecho:

Processo nº 15956-720.181/2017-29 – RECURSO VOLUNTÁRIO
Autos de Infração de IRRF, IRPJ, CSLL e Multas Isoladas

CETENCO – ENGENHARIA S/A, CNPJ nº 61.550.497/0001-06, pessoa jurídica de direito privado sediada na Rua Maria Paula, nº 36, 8º andar, em São Paulo, Capital, CEP 01319-000, e seus Diretores Dr. DOMINGOS MALZONI e Dr. MARCO ANTONIO MALZONI, por seus advogados, procuração já constante dos autos e rati-retificação ora apresentada (DOC. 01), interpõem

RECURSO VOLUNTÁRIO

Por outro lado, o acórdão entendeu que os responsáveis não teriam apresentado recurso, o que ensejou a aplicação da Súmula n. 172 deste CARF.

(...)

De fato, na decisão de primeira instância restou assinalado que os responsáveis solidários não teriam impugnado (voto condutor e dispositivo do acórdão recorrido):

(...)

À primeira vista, os responsáveis, diferentemente do que se percebe no recurso voluntário, não teriam se associado ao contribuinte na impugnação – única peça de defesa que instaurou o litígio:

Processo nº 15956-720.181/2017-29 – IMPUGNAÇÃO
Autos de Infração de IRRF, IRPJ, CSLL e Multas Isoladas - Anos-Base 2011 a 2014

CETENCO – ENGENHARIA S/A, CNPJ nº 61.550.497/0001-06, pessoa jurídica de direito privado sediada na Rua Maria Paula, nº 36, 8º andar, em São Paulo, Capital, CEP 01319-000, por sua advogada (procuração, estatutos sociais e atas de eleição do Conselho e da Diretoria - DOCS. 01, 02, 03 e 04), dentro do prazo legal, interpõe

IMPUGNAÇÃO

De qualquer modo, parece-nos, em princípio, que a alegação veiculada nos embargos demonstra uma possível discrepância quanto ao entendimento do acórdão embargado sobre a questão da contestação pelos responsáveis tributários, situação que enseja a manifestação do Colegiado, com o objetivo de se afastar qualquer dúvida relativa a este ponto.

Diante desse cenário, verifica-se que os embargos aduzem outras questões que possuem correlação com este primeiro ponto, como a própria aplicação da Súmula n. 172 ao caso e a possível alegação de nulidade por cerceamento de direito de defesa.

Como é cediço, descabe, em sede de embargos, qualquer análise quanto ao mérito dos questionamentos, competência que repousa sobre o Colegiado.

Nesse sentido, penso ser de bom alvitre admitir os embargos para que o relator a ser designado analise os pontos suscitados e os submeta à apreciação dos demais julgadores, dado que não é possível estabelecer, sem análise de mérito, a exata correlação entre todos os pontos questionados e o possível erro material quanto ao recurso dos responsáveis, bem assim seu efeito e consequências no presente caso.

Conclusão:

Em síntese, e com fulcro nos artigos 116 e 117 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), ADMITO os embargos interpostos pelos Embargantes, para que sejam apreciados os pontos questionados.

Tendo em vista que o Relator original não mais integra este Colegiado, os autos foram encaminhados à DIPRO/COJUL, para sorteio de novo relator, no âmbito desta turma, tendo sido esta conselheira sorteada.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, Relatora.

Tendo em vista que os Embargos de Declaração apresentados pelos Embargantes foram conhecidos, conforme constante do relatório acima, passo a análise dos pontos neles suscitados.

1 VÍCIOS SUSCITADOS PELOS EMBARGANTES

1.1 OMISSÃO, OBSCURIDADE E ERRO MATERIAL A RESPEITO DA EXISTÊNCIA DE RECURSO VOLUNTÁRIO INTERPOSTO PELOS SOLIDÁRIOS

Apontam os Embargantes que o acórdão embargado consignou que os responsáveis solidários “sequer impugnaram o feito nem manearam recurso” e, por essa razão, concluiu que “tal matéria não deve ser conhecida, ante a inexistência de recurso dos interessados” (fl. 3.237).

Sustentam, todavia, que houve interposição de Recurso Voluntário pelos solidários, conforme se verifica da qualificação constante à fl. 3.117, razão pela qual teria havido omissão no julgado.

Neste ponto, entendo assistir razão aos Embargantes.

Com efeito, compulsando os autos, verifica-se que os responsáveis solidários figuram como recorrentes na peça de Recurso Voluntário apresentada conjuntamente ao contribuinte. Assim, a afirmação constante do acórdão embargado quanto à inexistência de recurso por parte daqueles não encontra respaldo fático nos autos.

Cuida-se, portanto, de omissão material quanto ao registro da efetiva interposição recursal, a qual deve ser sanada para que conste expressamente que houve, sim, Recurso Voluntário subscrito também pelos responsáveis solidários.

Impõe-se, assim, a supressão das referências à ausência de recurso por parte dos solidários.

Superado esse ponto, os Embargantes sustentam que, uma vez reconhecida a interposição do Recurso Voluntário, deveria ser declarada suprida a ausência de Impugnação, sob o argumento de que a matéria envolveria questão de ordem pública, cognoscível a qualquer tempo e grau de jurisdição, inclusive de ofício.

Neste aspecto, contudo, não lhes assiste razão.

O reconhecimento da omissão quanto à existência de Recurso Voluntário não tem o condão de suprir a ausência de Impugnação apresentada na fase própria do processo administrativo fiscal.

Nos termos do Decreto nº 70.235/72, a Impugnação constitui o instrumento processual adequado para instauração da fase litigiosa e delimitação da matéria controvertida perante a autoridade julgadora de primeira instância. A ausência de Impugnação implica revelia e estabilização da exigência em relação ao sujeito passivo que permaneceu inerte.

Admitir que o Recurso Voluntário possa substituir a Impugnação implicaria manifesta supressão de instância, com afronta à estrutura bifásica do processo administrativo fiscal, além de violação aos princípios do contraditório e da preclusão consumativa.

Não procede, ademais, a alegação de que a responsabilidade tributária constituiria matéria de ordem pública cognoscível de ofício, de modo a afastar a necessidade de provocação tempestiva pelo interessado.

Se assim fosse, seria irrelevante a apresentação de defesa própria pelos responsáveis indicados no lançamento, e inexistiria a própria figura da revelia no âmbito administrativo — conclusão que não se harmoniza com o sistema processual vigente.

A responsabilidade tributária, embora envolva norma de direito material cogente, depende de análise fática e probatória específica quanto à subsunção da conduta ao tipo legal imputado. Trata-se, portanto, de matéria que exige provocação adequada e observância das regras processuais de impugnação e devolutividade.

Ademais, eventual acolhimento da tese defensiva tornaria inócua a Súmula CARF nº 172, segundo a qual:

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

A *ratio decidendi* da referida súmula encontra respaldo no art. 18 do CPC/2015, que dispõe:

Ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico.

A aplicação supletiva e subsidiária do Código de Processo Civil ao processo administrativo fiscal decorre expressamente do art. 15 do CPC/2015, que determina sua incidência na ausência de disciplina específica.

Assim, cada sujeito passivo deve exercer sua própria defesa, dentro do momento processual adequado. Não cabe ao contribuinte principal substituir o responsável solidário na impugnação da responsabilidade que lhe foi atribuída, tampouco se pode admitir que a ausência de Impugnação seja superada por posterior manifestação recursal.

Em síntese, acolhem-se os Embargos apenas para sanar a omissão relativa ao registro da interposição de Recurso Voluntário pelos responsáveis solidários, suprimindo-se as referências à inexistência de recurso, sem, contudo, alterar a conclusão quanto à impossibilidade de conhecimento de matérias não oportunamente impugnadas na fase própria.

1.2 OMISSÃO QUANTO AO *DISTINGUISH* QUE AUTORIZA O CONHECIMENTO DAS RAZÕES RELACIONADAS À IMPROCEDÊNCIA DA RESPONSABILIZAÇÃO DOS SOLIDÁRIOS. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA CARF N. 172.

Sustentam os Embargantes que a ausência de qualificação expressa dos responsáveis solidários na peça impugnatória teria representado mero erro formal de redação, o que não poderia justificar o não conhecimento das razões relativas à responsabilidade tributária a eles imputada.

Afirmam que, sob essa perspectiva, tratar-se-ia de vício formal sanável, cuja desconsideração implicaria cerceamento do direito de defesa e nulidade processual, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972. Aduzem, ainda, que o caso concreto seria distinto daqueles que deram origem à Súmula CARF nº 172, razão pela qual o acórdão embargado teria sido omisso ao não realizar o necessário *distinguish*.

Não lhes assiste razão.

Inicialmente, cumpre registrar que a controvérsia não diz respeito a simples erro formal de qualificação na peça impugnatória, mas à ausência de legitimidade do contribuinte para pleitear, em nome próprio, a exclusão da responsabilidade atribuída a terceiros.

O vício apontado não é meramente formal, mas substancial, pois envolve pressuposto processual de validade do exercício do direito de defesa: a legitimidade *ad causam*.

A Súmula CARF nº 172 dispõe de forma expressa:

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

A *ratio decidendi* do enunciado sumular não se funda na ausência de argumentos defensivos, tampouco na deficiência formal da peça apresentada, mas na inexistência de legitimidade do contribuinte para pleitear direito alheio em nome próprio.

Conforme bem demonstram os precedentes que culminaram na edição do verbete, em diversas ocasiões o contribuinte apresentou argumentos extensos e detalhados em defesa dos responsáveis solidários. Ainda assim, tais alegações não foram conhecidas, justamente porque o contribuinte não detém interesse jurídico próprio na exclusão da responsabilidade atribuída a terceiros.

A questão, portanto, não é de insuficiência argumentativa, mas de legitimidade processual.

Nos termos do art. 18 do CPC/2015, já citado: “Ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico.”

No caso em análise, ao pleitear a exclusão da responsabilidade tributária atribuída a pessoas físicas ou jurídicas indicadas como solidárias, o contribuinte pretende ver afastada imputação que não lhe diz respeito diretamente, pois sua condição de devedor principal permanece inalterada independentemente da manutenção ou exclusão da solidariedade.

A decisão quanto à responsabilidade dos solidários não altera a existência, o montante ou a exigibilidade do crédito tributário em relação ao contribuinte principal. Logo, inexistente interesse jurídico próprio que justifique sua atuação substitutiva.

Não se trata, portanto, de erro formal na qualificação da peça impugnatória, mas de ausência de legitimidade para deduzir pretensão em favor de terceiros.

Também não procede a alegação de necessidade de *distinguish* em relação aos precedentes que embasaram a Súmula nº 172.

Os precedentes não se limitaram a hipóteses de completa ausência de manifestação dos responsáveis solidários. Ao contrário, enfrentaram situações em que o contribuinte efetivamente apresentou razões de mérito voltadas à exclusão da responsabilidade de terceiros. Ainda assim, tais argumentos foram considerados inadmissíveis por ilegitimidade ativa.

O presente caso se enquadra precisamente nessa moldura fática e jurídica.

Não há qualquer peculiaridade apta a afastar a incidência do enunciado sumular. A tentativa de qualificar a controvérsia como mero erro formal não altera a essência do problema: a pretensão deduzida envolve direito alheio, cuja defesa compete exclusivamente ao titular da relação jurídica discutida.

Admitir solução diversa implicaria relativizar requisito essencial de legitimidade processual, permitindo que o contribuinte atuasse como substituto processual sem autorização legal, o que afrontaria frontalmente o art. 18 do CPC/2015.

Ademais, não há falar em nulidade por cerceamento de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72), pois não houve supressão de direito processual. O que se deixou de conhecer foi pretensão formulada em favor de terceiros, cuja defesa deveria ter sido exercida pelos próprios responsáveis solidários, na forma e no momento processual adequados.

O direito de defesa é assegurado a quem figure como sujeito passivo da imputação correspondente. Não há cerceamento quando se exige que cada parte exerça sua própria defesa dentro dos limites de sua legitimidade.

Em conclusão, não se verifica omissão no acórdão embargado quanto à necessidade de distinção em relação à Súmula CARF nº 172, porquanto o caso concreto se amolda integralmente à orientação sumulada. A alegação de erro formal na qualificação da peça impugnatória não afasta a ausência de legitimidade do contribuinte para questionar a responsabilidade atribuída a terceiros.

Rejeitam-se, portanto, os embargos também neste ponto.

1.3 OMISSÃO A RESPEITO DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Os Embargantes sustentam que o acórdão embargado teria sido omisso ao apreciar a alegação de nulidade do Auto de Infração. Argumentam que, no Recurso Voluntário, não se limitaram a apontar inépcia da autuação por insuficiência de provas, mas demonstraram que o Termo de Verificação Fiscal (TVF) seria genérico, traria referências a fatos desconectados da realidade do caso concreto e mencionaria empresas estranhas aos Embargantes, o que configuraria erro material e cerceamento do direito de defesa, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972.

De fato, o acórdão embargado não enfrentou de maneira específica essa linha argumentativa, razão pela qual a alegação de omissão deve ser formalmente suprida. Passo, portanto, à análise detida da matéria.

Inicialmente, cumpre recordar que a nulidade do lançamento tributário, no âmbito do processo administrativo fiscal, não decorre de qualquer impropriedade redacional ou imprecisão pontual. Nos termos do art. 142 do CTN, o lançamento deve identificar o sujeito passivo, a matéria tributável, o montante do tributo e os fundamentos legais da exigência.

Já o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 exige que o auto de infração contenha descrição clara e precisa dos fatos e dos dispositivos legais infringidos. A nulidade, por sua vez, somente se configura quando houver efetivo prejuízo ao exercício do direito de defesa, conforme dispõe o art. 59 do mesmo diploma.

No caso concreto, o principal inconformismo dos Recorrentes reside no fato de o TVF fazer referência genérica a pessoas jurídicas com inscrição baixada ou inaptas, circunstância que, segundo alegam, não corresponderia à realidade dos prestadores de serviço envolvidos.

Entretanto, a leitura atenta do Termo de Verificação Fiscal revela que tais menções foram feitas em caráter descritivo e genérico, sem individualização específica de determinada empresa como fundamento exclusivo da autuação.

Os trechos destacados (itens 6.3, 6.4 e 7.5 do TVF) mencionam, de forma ampla, hipóteses envolvendo pessoas jurídicas baixadas de ofício, inexistentes de fato ou emissoras de documentos inidôneos. Contudo, não há nesses excertos a identificação direta e precisa de qual prestador específico estaria nessa condição como elemento determinante da exigência fiscal.

Mais relevante ainda é observar que tais referências não constituem o núcleo fático da autuação.

O fundamento central da exigência — como claramente se extrai dos itens 6.1, 6.5 e 6.6 do TVF — foi a ausência de comprovação da efetiva prestação dos serviços e, por consequência, a caracterização de pagamento sem causa, com incidência do art. 61 da Lei nº 8.981/95.

A motivação do lançamento não repousa, portanto, exclusivamente na eventual situação cadastral de determinadas empresas, mas na conclusão fiscal de que os pagamentos realizados não foram lastreados por documentação hábil e idônea apta a comprovar a efetiva fruição dos serviços contratados.

Em outras palavras, ainda que se afastassem as menções genéricas a empresas inaptas ou baixadas, subsistiria o fundamento essencial da autuação: a inexistência de comprovação material da causa dos pagamentos efetuados.

Não se verifica, assim, vício estrutural do lançamento.

Quanto à referência à pessoa jurídica “JL INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA – CNPJ: 06.082.843/0001-60”, constante do Quadro 2 à fl. 2.962, ainda que se reconheça eventual desconexão pontual com o restante da narrativa fática, tal circunstância não compromete a validade do auto como um todo.

O lançamento descreve de forma individualizada os demais prestadores de serviço, detalha os valores envolvidos, indica os documentos examinados e explicita a fundamentação jurídica adotada. Não se trata de autuação genérica ou indeterminada, mas de exigência estruturada com base em elementos concretos colhidos na fiscalização.

A jurisprudência administrativa é firme no sentido de que nulidades somente se reconhecem quando há vício insanável que comprometa a compreensão da acusação ou inviabilize o pleno exercício do contraditório. Irregularidades formais secundárias ou imprecisões redacionais que não gerem prejuízo efetivo não conduzem à anulação do lançamento, em prestígio ao princípio da instrumentalidade das formas.

No presente caso, os próprios Embargantes demonstram pleno conhecimento dos fatos imputados, enfrentando detalhadamente os fundamentos da autuação tanto na Impugnação quanto no Recurso Voluntário. Tal circunstância evidencia a inexistência de cerceamento de defesa.

Inexiste, assim, nulidade nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Dessa forma, embora a omissão formal quanto ao enfrentamento específico da tese de nulidade deva ser suprida para fins de completude da prestação jurisdicional administrativa, conclui-se que os argumentos deduzidos não são aptos a infirmar a validade do Auto de Infração.

Rejeitam-se, portanto, os embargos também neste ponto.

1.4 OMISSÃO A RESPEITO DOS DOCUMENTOS QUE COMPROVAM OS SERVIÇOS PRESTADOS À CETENCO.

Os Embargantes sustentam que o acórdão embargado teria incorrido em omissão ao afirmar que a contribuinte não apresentou documentos aptos a comprovar a efetiva prestação dos serviços glosados, limitando-se, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, à juntada de procuração, estatuto social e peça judicial sem pertinência com o objeto da autuação (fl. 3.237).

Argumentam que a ausência de novos documentos na fase contenciosa não implicaria ausência de comprovação dos serviços, pois a documentação já apresentada durante a fiscalização seria suficiente. Aduzem, ainda, que o acórdão teria simplesmente adotado as razões da DRJ sem proceder à análise efetiva das provas.

Entendo que a alegação de omissão deve ser formalmente enfrentada, mas não procede no mérito.

Inicialmente, é importante registrar que a questão central não reside na inexistência de “documentos novos” na fase de impugnação, mas na insuficiência probatória quanto à efetiva prestação dos serviços, seja na fase fiscalizatória, seja na fase litigiosa.

A dedutibilidade de despesas operacionais, para fins de apuração do lucro real, exige a demonstração cumulativa de:

- efetiva realização da despesa;
- vínculo com a atividade da empresa;
- comprovação mediante documentação hábil e idônea;
- efetiva prestação do serviço correspondente.

Não basta a existência de contrato, nota fiscal ou recibo formalmente válido. A jurisprudência administrativa é reiterada no sentido de que tais documentos constituem início de prova, mas não suprem a necessidade de comprovação material da contraprestação.

No presente caso, a DRJ enfrentou detidamente os fundamentos da autuação, examinando, de forma individualizada, cada uma das glosas.

(i) PINE ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA

A análise consignou que os documentos apresentados referiam-se ao BANCO PINE S/A, e não à PINE ASSESSORIA. Ademais, embora o contrato previsse uma série de atividades técnicas — pareceres, estudos, modelagens financeiras, relatórios — nenhum documento produzido no âmbito dessa suposta prestação foi apresentado.

A própria fiscalização destacou que os serviços contratados, pela sua natureza, necessariamente implicariam a geração de documentação técnica mínima. A inexistência de qualquer produto material decorrente da contratação fragiliza substancialmente a tese defensiva.

A conclusão da DRJ foi clara: ou os serviços não foram prestados, ou foram executados por outra empresa, circunstância que inviabiliza a dedutibilidade da despesa tal como contabilizada.

(ii) J. SANTOS – ADVOGADOS – ME

Quanto a essa sociedade, a glosa não decorreu da ausência de recibos, mas do caráter genérico destes.

Os documentos limitavam-se à descrição vaga de “honorários profissionais por serviços advocatícios e de assessoria na área tributária em geral”, sem qualquer individualização de processos, pareceres, consultas, estratégias ou peças produzidas.

Novamente, inexistiu apresentação de relatórios, pareceres, estudos ou qualquer outro elemento material que evidenciasse a efetiva execução dos serviços.

A decisão da DRJ foi expressa ao consignar que, mesmo na impugnação, nenhuma prova concreta da prestação foi produzida.

(iii) GUILHERME BARROS COSTA MARQUES ADVOGADOS ASSOCIADOS SS

O mesmo padrão se repetiu.

O contrato previa atividades específicas de verificação de regularidade trabalhista e proposição de melhorias. Contudo, não foram apresentados relatórios, recomendações, pareceres ou qualquer documento que demonstrasse o desenvolvimento dos trabalhos.

A fiscalização registrou que a prestação aparentava ter sido “verbal”, sem geração de qualquer documentação técnica, o que se mostra incompatível com a natureza dos serviços contratados.

Diante desse contexto, não procede a afirmação de que o acórdão embargado deixou de analisar as provas produzidas.

O acórdão adotou as razões da DRJ, que enfrentou detalhadamente cada uma das glosas. Tal técnica decisória é expressamente autorizada pelo § 12 do art. 114 do RICARF, que permite a incorporação das razões de decidir constantes de instância anterior.

A fundamentação por remissão não configura omissão, desde que a decisão incorporada tenha efetivamente enfrentado a matéria — o que ocorreu no caso concreto.

Importante destacar, ainda, que o ônus da prova da efetiva prestação dos serviços incumbe ao contribuinte, nos termos do art. 373, I, do CPC/2015, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal por força do art. 15 do mesmo diploma.

Não basta alegar que documentos foram apresentados na fase fiscalizatória; é necessário demonstrar concretamente que tais documentos são aptos a comprovar a efetiva prestação dos serviços.

O que se verificou foi a apresentação de contratos e documentos fiscais desacompanhados de elementos materiais que evidenciassem a execução dos serviços pactuados.

A circunstância de não terem sido juntados novos documentos na impugnação apenas reforça a conclusão de que não havia prova adicional a produzir.

Por fim, não se identifica qualquer prejuízo ao direito de defesa. A contribuinte teve ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos tanto na fase fiscal quanto na fase litigiosa, tendo exercido plenamente o contraditório.

Em conclusão, não há omissão a ser sanada quanto à análise das provas relativas à prestação de serviços à CETENCO. O acórdão embargado, ao adotar as razões da DRJ, enfrentou adequadamente a matéria, inexistindo vício de fundamentação.

Rejeitam-se, portanto, os embargos também neste ponto.

1.5 OMISSÃO E OBSCURIDADE ACERCA DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

Por fim, os Embargantes sustentam que o acórdão embargado teria incorrido em omissão e obscuridade ao manter a qualificação da multa de ofício sob o fundamento de que:

(...) as despesas glosadas o foram por absoluta falta de comprovação. Nem em sede de impugnação a contribuinte trouxe as comprovações de que as despesas foram realizadas. Ou seja, tudo foi orquestrado para transferir recursos para outras empresas (simulação), e ainda, gerar despesas.

Alegam que houve desconsideração das provas apresentadas e que a controvérsia se limitaria à suficiência documental para fins de dedutibilidade, não havendo dolo, fraude ou simulação. Sustentam que os pagamentos foram efetivamente realizados, inexistindo operação fictícia, mas apenas divergência interpretativa quanto à comprovação fiscal.

Entendo, contudo, que não há omissão nem obscuridade a ser sanada.

Inicialmente, cumpre delimitar o escopo dos Embargos de Declaração. Nos termos do art. 116 do RICARF, os embargos destinam-se a sanar obscuridade, contradição ou omissão, não se prestando à rediscussão do mérito ou à reapreciação da valoração probatória já realizada.

No caso concreto, o acórdão embargado foi claro ao afirmar que a manutenção da multa qualificada decorreu da constatação de que as despesas foram registradas sem comprovação material da efetiva prestação dos serviços, circunstância que levou à conclusão de que a operação possuía caráter simulado.

Não há obscuridade na fundamentação.

A multa qualificada, prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, exige a presença de dolo, fraude ou simulação, nos termos conceituados pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A qualificação não decorre automaticamente da glosa da despesa, mas da conclusão de que houve conduta deliberada tendente à redução indevida do tributo.

No presente caso, o acórdão não se limitou a afirmar a insuficiência documental. A conclusão adotada foi no sentido de que:

- inexistiram elementos materiais que demonstrassem a execução dos serviços;
- os documentos apresentados eram genéricos ou formalmente produzidos sem lastro fático;
- houve transferência de recursos sem comprovação da causa jurídica correspondente.

A circunstância de os pagamentos terem sido efetivamente realizados não afasta, por si só, a caracterização de simulação.

Simulação, para fins tributários, não exige inexistência de movimentação financeira, mas dissociação entre a forma adotada e a realidade substancial da operação. É possível que haja pagamento real, mas com causa jurídica inexistente ou artificialmente construída para produzir efeitos fiscais.

Foi exatamente essa a conclusão firmada no acórdão embargado.

Os Embargantes afirmam que haveria mera divergência quanto à suficiência da prova. Contudo, o colegiado entendeu — após exame dos elementos constantes dos autos — que a ausência de qualquer produto material dos serviços contratados, somada ao padrão documental genérico e repetitivo, ultrapassava a esfera da mera deficiência formal, revelando estruturação deliberada para geração artificial de despesas dedutíveis.

Pode-se discordar dessa conclusão, mas não se pode afirmar que ela seja obscura ou omissa.

O acórdão enfrentou a questão da qualificação e explicitou a razão pela qual entendeu presentes os elementos caracterizadores da simulação. Não houve silêncio quanto aos pressupostos legais da penalidade, tampouco ausência de fundamentação.

O que se verifica, na verdade, é inconformismo dos Embargantes com a conclusão adotada.

Pretende-se, por meio dos Embargos, reabrir a discussão acerca da valoração das provas e da configuração do elemento subjetivo da infração — matéria tipicamente de mérito, insuscetível de revisão nesta via estreita.

Embargos de Declaração não constituem instrumento de reforma do julgado, mas de integração ou esclarecimento.

Não se identifica:

- ausência de enfrentamento da tese defensiva;
- contradição interna na fundamentação;
- obscuridade que impeça a compreensão da decisão.

Dessa forma, voto por rejeitar os embargos também neste ponto, por inexistirem os vícios apontados.

2 DISPOSITIVO

Por todo o exposto voto por acolher parcialmente os Embargos de Declaração apenas para sanar a omissão em relação a apresentação de Recurso Voluntário pelos solidários, sem que isso implique alteração do resultado do acórdão embargado.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton