



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16004.720006/2020-59
ACÓRDÃO	1101-001.333 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de junho de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL CONSTROESTE CONSTRUTORA E PARTICIPACOES LTDA

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos o requisitos pertinentes à formalização do lançamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

DESPESAS. COMPROVAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.

As despesas não comprovadas documentalmente sujeitam-se à glosa correspondente, visto que a pessoa jurídica é obrigada, por lei, a conservar em ordem, documentos e papéis que se refiram a atos e operações que modifiquem ou possam vir a modificar a sua situação patrimonial. Os requisitos gerais de dedutibilidade de despesas operacionais previstos no art. 299 do RIR/99, assim como as regras próprias de dedução de juros previstas nos arts. 374 e 375 do RIR/99, são aplicáveis para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 105. ALCANCE.

O enunciado da Súmula Carf nº 105 no sentido de que “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” alcança somente fatos geradores anteriores à Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO ELUSÃO. REDUÇÃO.

Para aplicação da multa qualificada de 150% exige-se conduta caracterizada por sonegação ou fraude, a qual exige a presença de elemento adicional que a qualifique como evidente intuito de fraudar o Fisco. 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.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve o percentual da multa qualificada ser reduzido para 100%.

INCONSTITUCIONALIDADE. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS. SÚMULA CARF N. 2.

Falece a este tribunal administrativo competência para apreciar questões relativas à constitucionalidade ou à violação a princípios constitucionais.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso de voluntário para reduzir a multa de ofício ao patamar de 100%; por voto de qualidade, manter multa isolada, vencidos os conselheiros Jeferson Teodorovicz (Relator), Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e José Roberto Adelino da Silva; por unanimidade de votos, em conhecer e negar provimento ao recurso de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

Sala de Sessões, em 11 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Edmilson Borges Gomes, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício (Remessa de Ofício) e Recursos Voluntários interpostos pelo contribuinte (e-fls. 3386/3895) e responsável solidário (e-fls. 3908/3915) contra Acórdão da DRJ (e-fls. 3805/38340) que julgou procedente em parte as Impugnações administrativas interpostas pelo contribuinte (e-fls.3220/3270) e pelos responsáveis solidários (e-fls. 3397/3422 e e-fls. 3577-3598) Administrativa apresentada contra autuação (IRPJ e CSSL – efls. 3155/3201), por sua vez lastreada em procedimento de fiscalização (cujas condutas são descritas no Termo de Constatação Fiscal – e-fls. 3055/3154), além da cominação de multa isolada, juros e multa de ofício qualificada, acompanhando o principal.

Para síntese dos fatos, reproduzo em parte o Relatório do Acórdão recorrido:

AUTOS DE INFRAÇÃO - FLS. 3155/3199.

Contra o sujeito passivo qualificado nos autos, foi lavrado o auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, para exigência de imposto e multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa mensal, relativamente a fatos geradores compreendidos nos anos-calendário de 2015 a 2018.

Consta ainda dos autos de infração lavrados o registro dos fatos que motivaram a atribuição de vínculo de responsabilidade e a identificação dos responsáveis tributários arrolados no processo, além do resumo das infrações, conforme seguintes excertos extraídos do auto de infração do IRPJ:



Fl. 3155

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
PROCESSO: 16004-720.006/2020-59

Auto de Infração IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

LAVRATURA

Unidade	Número de Procedimento Fiscal
DRF - SÃO JOSÉ DO RIO PRETO	0810700.2018.00116
Local de Lavratura	Data Hora
DRF SÃO JOSÉ DO RIO PRETO -SP	06/02/2020 16:46

SUJEITO PASSIVO

Nome Empresarial		CNPJ	
CONSTRÔESTE CONSTRUTORA E PARTICIPACOES LTDA		06.291.846/0001-04	
Logradouro	Número	Complemento	Telefone
AVENIDA RIO BRANCO	1647	SALA 10-11-12	
Bairro	Cidade/UF	CEP	
CAMPOS ELISEOS	SÃO PAULO/SP	01205001	

DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS

Nome	JOSE ANTONIO DO CARMO FARIA			CPF	161.378.258-68
Tipo de Responsabilidade Tributária	Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto				
Logradouro	AV RIO BRANCO	Número	1647	Complemento	10 ANDAR
Bairro	CAMPOS ELISEOS	Cidade/UF	SÃO PAULO/SP	Telefone	(11) 33522200
				CEP	01205-001
Nome	ANALUCIA DO CARMO FARIA DE BARROS			CPF	109.484.958-80
Tipo de Responsabilidade Tributária	Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto				
Logradouro	R CARLOS ROBERTO DE OLIVEIRA	Número	230	Complemento	
Bairro	JARDIM VIVENDAS	Cidade/UF	SÃO JOSÉ DO RIO PRETO/SP	Telefone	
				CEP	15090-390

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cód. Receita Darf	Valor
IMPOSTO	2917	30.392.833,75
JUROS DE MORA (Calculados até 02/2020)		7.010.780,20
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		45.589.250,61
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Receita Darf 1632	15.202.416,93
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		98.195.281,49
Valor por Extensão		
NOVENTA E OITO MILHÕES, CENTO E NOVENTA E CINCO MIL, DUZENTOS E OITENTA E UM REAIS E QUARENTA E NOVE CENTAVOS		

**DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA****SUJEITO PASSIVO**

CNPJ
06.291.846/0001-04
Nome Empresarial
CONSTROESTE CONSTRUTORA E PARTICIPACOES LTDA

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 949 e 970 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/18, aprovado pelo Decreto nº 9.580/18, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

**CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS**

Despesas não necessárias apuradas conforme Termo de Constatação e Descrição dos Fatos anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/04/2015	3.000.857,14	150,00
31/05/2015	3.079.500,00	150,00

30/11/2018	450.000,00	150,00
31/12/2018	280.000,00	150,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 31/12/2017:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

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

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2018 e 31/12/2018:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

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

Arts. 258, 259, 260, inciso I, 265, 289, 290, 311 e 312 do RIR/18

MULTA OU JUROS ISOLADOS**INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme Termo de Constatação e Descrição dos Fatos anexo.

Fato Gerador	Multa
30/04/2015	374.107,14
31/05/2015	383.937,50
30/11/2018	55.250,00
31/12/2018	34.000,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 30/04/2015 e 31/10/2018:

Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Fatos geradores ocorridos entre 30/11/2018 e 31/12/2018:

Arts. 219 e 907 do RIR/18; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

A exigência formalizada em relação à CSLL teve por base os mesmos parâmetros que nortearam o lançamento do IRPJ, tendo o crédito tributário lançado sido assim consolidado:

Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf 2973	Valor 10.975.980,14
JUROS DE MORA (Calculados até 02/2020)		Valor 2.530.480,95
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 16.463.970,19
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 29.970.431,28
VINTE E NOVE MILHÕES, NOVECIENTOS E SETENTA MIL, QUATROCENTOS E TRINTA E UM REAIS E VINTE E OITO CENTAVOS		

TERMO DE CONSTATAÇÃO E DESCRIÇÃO DOS FATOS - FLS. 3055/3154.

O Termo de Constatação pode ser resumido conforme se segue.

1 - Da ação fiscal:

A autoridade fiscal relata as intimações expedidas, esclarecimentos e documentos apresentados pela empresa fiscalizada. Há também relatos de procedimentos fiscais realizados nas empresas Santa Águeda Construtora Ltda., CNPJ nº 21.624.453/0001-69 e Construmarco Construtora Ltda., CNPJ nº 21.534.678/0001-24.

Registrou-se ainda que, em 06/08/2019, foi efetuado lançamento do IRPJ e reflexos, referente ao ano-calendário de 2014, através do processo nº 16004.720.114/2019-98.

2 – DAS EMPRESAS DE “FACHADA”:

I- Com relação a empresa Santa Águeda Construtora Ltda. – CNPJ nº 21.624.453/0001-69:

Foi feita uma descrição do contrato social, relatadas diligências no local de funcionamento da empresa, além de registros de intimações expedidas e respostas apresentadas pela Santa Âgueda.

A fiscalização teceu considerações sobre serviços prestados pela empresa, análise dos insumos empregados, veículos e equipamentos necessários e também analisou a ECF e ECD entregues, com opção pelo Lucro Presumido. Tratou ainda das transferências para os sócios a título de distribuição dos lucros.

II- Com relação a empresa Construmarco Construtora Ltda. (antiga San Remo Construtora Ltda.) – CNPJ n.º 21.534.678/0001-24:

Análise semelhante foi empreendida em relação à empresa Construmarco

3- DAS INFRAÇÕES:

A fiscalização ressaltou que a empresa Constroeste simulou a contratação das empresas Santa Âgueda Construtora Ltda. e Construmarco Construtora Ltda. por meio de um planejamento tributário abusivo e fraudulento.

Com base nos elementos coletados, afirmou que a empresa Constroeste simulou, fraudulentamente, a constituição de duas empresas prestadoras de serviços, sem nenhum propósito negocial, com único objetivo de aumentar os custos, reduzir o lucro tributável e utilizar os valores para aumento de capital.

Diante dos fatos apurados, a autoridade fiscal concluiu que as empresas Santa Âgueda e Construmarco foram criadas apenas de “Fachada” (noteira), para que a empresa Constroeste tivesse seu lucro real diminuído com o pagamento dos supostos serviços de administração e pavimentação, enquanto que as empresas Santa Âgueda e Construmarco tributassem seus lucros de forma presumida.

3.1 – Despesas não necessárias:

A fiscalização afirmou que as despesas de prestação de serviços pagos para as empresas Santa Âgueda Construtora Ltda. e Construmarco Construtora Ltda. são simuladas e fraudulentas, e, portanto, não hábil para dedução como custos/despesas, na apuração do IRPJ/CSLL, tendo relacionado a legislação pertinente.

3.2 – Multa isolada por insuficiência de pagamento de estimativa:

Foi fundamentado ainda o lançamento da multa isolada de 50%, referente às insuficiências de pagamentos das estimativas mensais de IRPJ, além da diferença do imposto de renda devido no ajuste anual.

4 - DAS BASES DE CÁLCULOS:

A fiscalização fez a demonstração da apuração das bases de cálculos.

5 – Multa isolada por insuficiência de pagamento da estimativa:

Em seguida, tratou do cálculo da multa isolada por insuficiência de pagamento das estimativas mensais.

6- DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO:

Segundo a fiscalização, tendo em vista as fraudes perpetradas pela empresa Constroeste, conforme devidamente demonstrado neste termo, visando eximir-se do pagamento dos tributos devidos, restou flagrantemente caracterizado o evidente intuito de fraudar a Fazenda Pública Federal, fato suficiente para justificar a exasperação da penalidade na forma prevista no citado art. 44, II, da Lei nº 9.430 de 1996.

Foram ressaltados os fatos que circunstanciaram a qualificação da penalidade.

7- DA REPRESENTAÇÃO PENAL PARA FINS FISCAIS:

A fiscalização, com base no artigo 1º da Portaria n.º 2439, de 21 de dezembro de 2010, com as alterações promovidas pela Portaria 3182/2011, o Auditor Fiscal percorreu sobre a formalização da representação fiscal para fins penais.

8- DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA:

Finalmente, tratou a autoridade fiscal dos elementos que fundamentaram a responsabilização tributária com base nas disposições do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN), concluindo que os administradores e sócios José Antônio do Carmo Faria e Analúcia do Carmo Faria Barros participaram efetivamente da fraude, simulando a constituição de duas empresas de "Fachada", com objetivo claro de pagar menos tributo em detrimento da Fazenda Pública, devendo responder solidariamente com a empresa Constroeste, por violação da legislação tributária.

DEMAIS DOCUMENTOS E CIÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Os demais documentos que embasaram o trabalho fiscal constam das fls. 02/3054.

Os termos de ciência do lançamento e da responsabilização tributária foram juntados às fls. 3202/3211, e a ciência foi dada por via postal (Aviso de Recebimento – AR), conforme abaixo especificado:

Sujeito passivo/Responsável solidário	Documento (fls.)	Data da ciência
CONSTROESTE CONSTRUTORA E PARTICIPAÇÕES LTDA	3215	17/02/2020
JOSÉ ANTÔNIO DO CARMO FARIA	3215	17/02/2020
ANALÚCIA DO CARMO FARIA BARROS	3213	14/02/2020

IMPUGNAÇÕES – FLS. 3217/3755.

As impugnações foram apresentadas conforme se segue:

Sujeito passivo/Responsável solidário	Documento (fls.)	Data da entrega
CONSTROESTE CONSTRUTORA E PARTICIPAÇÕES LTDA	3217/3394	10/03/2020
ANALÚCIA DO CARMO FARIA BARROS	3395/3574	11/03/2020
JOSÉ ANTÔNIO DO CARMO FARIA	3575/3755	11/03/2020

A seguir estão sintetizados os argumentos apresentados pelos impugnantes.

IMPUGNAÇÃO CONSTROESTE CONSTRUTORA E PARTICIPAÇÕES LTDA.

A impugnante sustenta a tempestividade do contraditório e faz um histórico do lançamento.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE - ERRO NA QUANTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

A impugnante trata da preliminar de nulidade, ressaltando a ocorrência de erro na quantificação da matéria tributável.

Os lançamentos fiscais não se fundamentaram no parágrafo único do art. 116 do CTN, ou seja, não houve em face das referidas empresas, desconsideração da prestação de serviços objeto das notas fiscais questionadas.

Argumenta que a tese da acusação no sentido de que se tratava de empresas "fantasmas" cai no vazio, pois, a toda evidência, se Santa Águeda e Construmarco fossem, de fato, empresas com estrutura enganosa, no mínimo, por coerência, e em observância ao princípio da moralidade administrativa, deveriam ser considerados principalmente indevidos os tributos por elas recolhidos, sob pena de enriquecimento ilícito do Erário.

Ocorre que apesar de tal raciocínio, ao formalizar os lançamentos, o fez por valores maiores, sem as respectivas deduções, contaminando, portanto, todos os lançamentos de ofício.

Faz referência às disposições do art. 142 do CTN, para enfatizar que é evidente que os valores lançados nos autos de infração estão superestimados, demonstrando que houve erro na formalização do lançamento. E como decorrência do erro noticiado, não somente

as exigências principais de IRPJ e CSLL estão contaminadas, como também os corolários de multas e juros.

Justifica-se, assim, a nulidade plena dos lançamentos de ofício, em face do evidente excesso da quantificação da matéria tributável.

De toda forma, por amor à argumentação, caso sejam mantidas as acusações, no mínimo deverá ser a impugnação acolhida para o efeito de se determinar os devidos ajustes nos valores constantes do AUTO DE INFRAÇÃO, deduzindo-se os recolhimentos feitos pelas empresas Santa Águeda e Construmarco, a título de IRPJ e CSLL, dos tributos apurados em face da IMPUGNANTE, assim aflorando-se o efetivo "quantum debeatur" que, a entender da fiscalização, teria redundado em prejuízo ao Fisco.

DO PROPÓSITO NEGOCIAL DA REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA E DA INEXISTÊNCIA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO — DA APURAÇÃO CORRETA DO LUCRO REAL.

A impugnante tece considerações a respeito da participação do Sr. José Antonio do Carmo Faria na reorganização societária e sobre a regularidade da atuação das empresas Santa Águeda e Construmarco, enfatizando que essas emitiam, mensalmente, notas fiscais com a devida e correta especificação dos serviços prestados e que, em nenhum momento, foi questionada a idoneidade desses documentos.

Assevera que, parece que nem mesmo o agente fiscal soube como descrever a conduta da impugnante, ao não concluir se a acusação é de simulação ou dissimulação. E tal dificuldade demonstra que a conduta não tem nada de simulada ou dissimulada, nem tampouco pode ser caracterizada como sonegação, fraude ou conluio.

Trata ainda da localização física das empresas e sobre o domicílio tributário, para destacar que é evidente que a fiscalização pode até não concordar com as operações realizadas pela impugnante e as referidas empresas Santa Águeda e Construmarco. Contudo, tal discordância não autoriza, sob nenhum fundamento, a acusação de simulação ou dissimulação, sonegação, fraude ou conluio. E, de resto, inidoneidade das notas fiscais glosadas.

DA IMPRECISÃO DO LANÇAMENTO QUANTO À APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA.

No particular, sem se afastar da argumentação quanto à inexistência de operações fictas, salta aos olhos da IMPUGNANTE a imposição de multa agravada, no importe de 150%, fundamentada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Argumenta que não há nenhum fundamento jurídico para tal conclusão, a partir da abalizada doutrina e jurisprudência.

Salienta que, sem individualizar a conduta supostamente cometida pela impugnante, não logrou êxito a autoridade lançadora em fazer a prova contundente e cabal para imposição da sanção qualificada, pelo que não pode a mesma persistir.

Além disso, não se pode negar que a multa agravada, no percentual de 150% do valor do imposto, tem efeito confiscatório e não pode ser confirmada, passando a discorrer sobre os fatores de inconstitucionalidade e ilegalidade da aplicação penal imposta à impugnante.

Assim, dada a precariedade e incerteza da exigência, caso consagrados os lançamentos de IRPJ e CSLL, impõe-se a redução da multa de ofício ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento), na forma do art. 44, I da Lei 9.430/96.

DA IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE OFÍCIO E ISOLADA — PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

Nesse tópico, a impugnante trata sobre a impossibilidade de exigência concomitante das multas de ofício e isolada.

A orientação que emana do Superior Tribunal de Justiça, por sinal, como se colhe da decisão proferida no Recurso Especial n. 1.496.354/PR, julgado, em 17.3.2015, é no sentido contrário ao da autoridade lançadora.

DA IMPOSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS/DIRETORES NOS AUTOS DE INFRAÇÃO.

Sustenta que, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN, faz-se necessária a comprovação de fato jurídico capaz de permitir a inclusão dos diretores no pólo passivo da obrigação, o que não ocorreu "in casu".

No caso sob exame, apesar do aparente cuidadoso trabalho fiscal, a verdade é que não foram apresentadas nada mais do que presunções e ilações, o que a toda evidência não pode servir de base para a pretendida responsabilização solidária.

E nem se diga que o agravamento da multa de ofício é suficiente para inferir tal conduta dolosa, pois a solidariedade impõe a demonstração individualizada das condutas das respectivas pessoas físicas, dando-se conta de quem fez o que.

De mais a mais, a tese defensiva se torna ainda mais clara quando analisada a pretendida responsabilização solidária da diretora Analúcia do Carmo Faria de Barros, cujo cargo de direção se expirou em 25 de novembro de 2015, como reconhecido pela própria fiscalização. Isto porque não se pode pretender a responsabilização da Sra. Analucia por todo o período fiscalizado, ou seja, 2015 a 2018, se a participação dela como diretora se encerrou em 2015.

Parece não restar dúvidas no sentido de que o fiscal arrolou as pessoas físicas no pólo passivo da autuação pelo simples fato de exercerem a administração da sociedade, sem contudo reunir elementos que comprovassem a participação de cada um nos atos de infração ou contrato social.

Salienta ainda que, de qualquer maneira, não poderia a fiscalização imputar responsabilidade solidária aos sócios/diretores, na oportunidade da formalização dos lançamentos, visto que não tem competência para tanto, conforme já decidiu o extinto Conselho de Contribuintes.

DO PEDIDO FINAL.

Por todo o acima o exposto,

- considerando que os lançamentos são nulos por erro na quantificação da matéria tributável, eis que houve evidente contradição entre os tributos considerados como

devidos no Termo de Constatação e Descrição dos Fatos e aqueles transpostos para os lançamentos de IRPJ e CSLL, pugna a impugnante por seu cancelamento integral ou, alternativamente, se esta não for a decisão desta Delegacia, o que se admite apenas para argumentar, requer sejam os lançamentos corrigidos no seu âmbito maior e em face dos corolários;

- considerando, ainda, que as operações realizadas com as empresas Santa Águeda e Construmarco não tem efeito simulado ou fraudulento, de forma que não podem, sob nenhum fundamento, serem glosadas as respectivas despesas, pugna a impugnante pela improcedência da autuação e, conseqüentemente, pelo cancelamento integral dos lançamentos principais e decorrentes;

- considerando, dentro do princípio da eventualidade, a imprecisão quanto à aplicação da multa agravada, em face da não identificação do devido tipo penal, pugna a impugnante pela sua redução, no mínimo, para o percentual de 75%;

- considerando, ainda dentro do princípio da eventualidade, a impossibilidade de cumulação das multas de ofício e multa isolada (esta por falta de recolhimento das estimativas mensais), pugna a impugnante pela aplicação do princípio da consunção, de forma que a multa isolada seja absorvida pela multa de ofício;

- considerando, por fim, a manifesta impossibilidade de responsabilização de diretores no âmbito da esfera administrativa, seja porque não foi individualizada a conduta, seja por invasão de competência judicial, pugna a impugnante pela exclusão dos seus diretores do pólo passivo da obrigação.

À impugnação foram juntados os documentos de fls. 3370/3394.

IMPUGNAÇÃO ANALUCIA DO CARMO FARIA DE BARROS.

A impugnante sustenta a tempestividade do contraditório, faz um histórico do lançamento e passa a discorrer sobre a impossibilidade de sua responsabilização.

Em linha com a argumentação da autuada sobre o assunto, enfatizando ainda que sua participação como diretora se encerrou em 2015, a impugnante rechaça a responsabilidade solidária pretendida pela fiscalização, para o fim de tornar sem efeito os respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária.

De qualquer forma, caso por absurdo não seja acolhida a tese defensiva, dentro do princípio da eventualidade a impugnante subscreve nesta oportunidade as razões de defesa apresentadas pela Construção (cópia anexa), como se aqui estivessem transcritas, requerendo, ao final, o cancelamento integral da exação.

Diante de todo o exposto, requer o acolhimento da impugnação, nos termos propostos, dentro dos maiores e melhores fundamentos de direito e como medida de justiça.

A relação dos documentos consta das fls. 3423/3424, os quais foram anexados às fls. 3425/3574.

IMPUGNAÇÃO JOSÉ ANTONIO DO CARMO FARIA.

O impugnante sustenta a tempestividade do contraditório, faz um histórico do lançamento e passa a discorrer sobre a impossibilidade de sua responsabilização.

Em linha com a argumentação da autuada sobre o assunto, o impugnante rechaça a responsabilidade solidária pretendida pela fiscalização, para o fim de tornar sem efeito os respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária.

De qualquer forma, caso por absurdo não seja acolhida a tese defensiva, dentro do princípio da eventualidade o impugnante subscreve as razões de defesa apresentadas pela Construção (cópia anexa), como se aqui estivessem transcritas, requerendo, ao final, o cancelamento integral da exação.

Diante de todo o exposto, requer o acolhimento da impugnação, nos termos propostos, dentro dos maiores e melhores fundamentos de direito e como medida de justiça.

A relação dos documentos consta das fls. 3597/3598, os quais foram anexados às fls. 3599/3755.

Assim, considerando os fatos narrados, o Acórdão da DRJ concluiu o seguinte, nos termos do voto condutor: rejeitou a arguição de nulidade; afastou o vínculo de responsabilidade atribuído a Analúcia do Carmo Faria de Barros; confirmou o vínculo de responsabilidade atribuído a José Antônio do Carmo Faria; manteve a exigência do IRPJ no valor de R\$20.903.615,92, conforme demonstrado no item IV.1 do Voto, acrescido de multa de ofício e juros de mora pertinentes; manteve integralmente a exigência de multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ no valor de R\$15.202.416,93, com os acréscimos legais devidos e; manteve a exigência da CSLL no valor de R\$7.429.734,35, conforme demonstrado no item IV.2 do Voto, acrescida de multa de ofício e juros de mora pertinentes, conforme a ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos pertinentes à formalização do lançamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.

Evidencia o planejamento tributário abusivo a constatação de operações engendradas de forma dolosa, por meio de um conjunto concatenado de procedimentos realizados no âmbito societário, contábil e tributário, com o fim de reduzir indevidamente o pagamento de tributos apurados pela pessoa jurídica.

GLOSA DE DESPESAS. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. EMPRESAS DE FACHADA.

No contexto do planejamento tributário abusivo, é legítima a glosa de despesas contabilizadas com base em notas fiscais emitidas pela prestação de serviços em operações sem nenhum propósito comercial, por empresas caracterizadas como “de fachada”, por não deterem capacidade física e operacional para desempenho de suas atividades.

EFEITOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. PAGAMENTOS E RETENÇÕES NA FONTE.

No contexto do planejamento tributário abusivo, a fim de melhor aquilatar seus efeitos, podem ser deduzidos os recolhimentos e as retenções na fonte de tributos relacionados às diversas pessoas jurídicas envolvidas nas infrações apuradas, quando tais valores, majoritariamente, guardarem correlação com a matéria objeto do lançamento.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício deve ser qualificada, no percentual de 150%, sempre que restar caracterizado nos autos que o sujeito passivo, no âmbito tributário, praticou condutas tipificadas em lei como fraude.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. ESTIMATIVA MENSAL.

Nos casos de lançamentos de ofício, será aplicada multa exigida isoladamente, no percentual de 50%, sobre os valores devidos, e não recolhidos, a título das estimativas mensais de IRPJ, estando o contribuinte sujeito à apuração do lucro real anual, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

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

Impugnação Procedente em Parte

Irresignados, tanto o contribuinte (e-fls. 3886/3895) como o responsável solidário remanescente, Sr. José Antônio do Carmos Faria (e-fls. 3908/3915), apresentaram seus respectivos recursos voluntários, basicamente repisando os argumentos já expostos na Impugnação Administrativa, pugnando pelo ajuste da multa isolada no percentual de 50% sobre IRPJ e CSLL e, pugnando pela improcedência da autuação, assim como, pelo princípio da eventualidade, reduzir a multa de ofício para 75%, assim como o princípio da consunção (afastando-se a multa isolada e mantendo-se a multa de ofício, sem qualificação), bem como a exclusão do responsável solidário do pólo passivo da obrigação.

Também houve remessa de ofício (Recurso de Ofício), por força do art. 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, c/c a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Por fim, foi desapensado do presente processo o processo nº 16004.720007/2020-01.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF para apreciação e julgamento.

É o Relatório

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

Os Recursos Voluntários são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, deles tomo conhecimento.

Da mesma forma, conheço do Recurso de Ofício, por força do art. 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, c/c a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

A Recorrente alega preliminarmente a nulidade do lançamento, haja vista a existência de equívocos na apuração da base de cálculo do imposto apurado.

A meu ver, a apuração da base de cálculo trata-se de **matéria de mérito**. Contudo, ainda que se analisasse como matéria preliminar, não vislumbro a **alegada nulidade**.

Compulsando o termo de verificação fiscal, verifica-se que foram juntadas inúmeras planilhas indicando a base de cálculo, bem como descrição percuciente dos fatos que ensejaram a lavratura do auto de infração.

No mesmo sentido o acórdão recorrido:

Tendo por base os autos de infração lavrados, o Termo de Constatação e documentos conexos que integram os autos deste processo, pode-se afirmar que foram observados todos os quesitos atinentes à formalização da exigência fiscal previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, notadamente quanto à descrição dos fatos, disposição legal infringida e penalidade aplicável,

demonstração do cálculo dos tributos e da apuração da multa e dos juros de mora pertinentes, além da multa isolada lançada.

As peças que integram o lançamento, em seu conjunto, dão amplo conhecimento dos fatos motivadores da exigência, dos elementos caracterizadores da infração, da composição da base de cálculo e dos demais componentes da autuação.

Note-se também que as situações aventadas pela defendente também não se assentam nos casos de nulidade definidos no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, segundo o qual são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Os autos de infração foram lavrados por autoridade competente e não houve preterição do direito de defesa – é no processo administrativo, por meio da impugnação, que esse direito é exercido.

É bom lembrar ainda que o art. 60 do citado Decreto, preceitua que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo 59 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.

Nessas condições, deve ser afastada a arguição de nulidade do lançamento.

Portanto, ao contrário do alegado pela recorrente, **não houve ofensa ao direito à defesa e ao contraditório**, restando ainda demonstrados os requisitos de validade do auto de infração de que trata o art. 10 do Decreto n. 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Portanto, em meu entender, não configura no caso a suscitada **nulidade**.

No **mérito**, a questão de fundo diz respeito à dedutibilidade de despesas com a tomada de serviços pela Recorrente com as empresas Santa Águeda e Construmarco.

Como se verifica, portanto, a questão de fundo diz respeito à **validade da dedutibilidade das referidas despesas**.

Sobre este aspecto, para delimitarmos a noção de despesa para fins dedutíveis, vale trazer algumas delimitações doutrinárias.

Nesse sentido, José Bulhões Pedreira definiu a despesas como “mutação patrimonial que importa redução do patrimônio líquido sem ter por contrapartida a aquisição de direito ou aumento de valor de direito existente”¹.

Já Ricardo Mariz de Oliveira, ao tratar da definição de despesas para fins tributários assumiu como pressuposto sua distinção frente aos custos, para quem a distinção entre essas seria estabelecida a partir do “(...) emprego dos recursos despendidos ou a serem despendidos pela pessoa jurídica, estejam esses recursos no seu ativo ou decorram de dívidas que ela contraria por poder fazer aquele emprego”².

Para Edmar Andrade Filho, do ponto de vista contábil e fiscal, “despesa é uma espécie de mutação patrimonial diminutiva”. Ainda, prossegue Andrade Filho, informando que, nos termos da alínea “a” do parágrafo 2º do art. 6º do Decreto-Lei n. 1598 de 1977³, as mutações patrimoniais diminutivas podem assumir o caráter de custos, despesas, encargos, perdas,

¹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões de. Op.cit., p. 196 e ss. Também lembrado por OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 829.

² “Assim, quando ela emprega recursos do seu ativo, ou incorre em dívidas, para aquisição de um bem ou direito de qualquer natureza, na verdade não está tendo despesa (nem prejuízo, nem perda), pois está investindo para ter a propriedade do referido bem ou sua titularidade, ou, em outras palavras, está trocando um bem ou direito já existente no seu ativo, ou os recursos de uma “dívida”, para fazer a aquisição. Neste caso, ela tem um custo, correspondente ao montante que empregou, ou à dívida que contraiu, para a obtenção do bem. Estamos falando em aquisição de um bem ou direito de qualquer natureza para referência de alguma relação jurídica atributiva de direito a uma das partes, e sem esquecer a noção, vista deste o Capítulo I, de que o patrimônio é uma universalidade jurídica formada por relações jurídicas que atribuam, ao seu titular, direitos e obrigação com conteúdo econômico. Assim, em última análise, toda aquisição é aquisição de um direito sobre um objeto material ou imaterial. Ao contrário, quando a pessoa jurídica emprega recursos ou incorre em dívida para pagar um encargo que não representa algo que ainda remanesça no seu ativo, portanto, algo que já tenha sido usado ou consumido, ela tem uma perda. Neste caso, ela tem uma despesa, correspondente àquele valor empregado ou contraído como dívida”. (...) A estrita observância desta distinção é de capital importância, pois um gasto que deveria ser debitado ao ativo, por representar inversão na aquisição de um bem ou direito, se for debitado à despesa acarretará uma indevida redução do lucro real, além de distorcer o lucro líquido e o balanço patrimonial”. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 828-829.

³ Decreto-Lei 1598/1977: “Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real: (...)”.

provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido⁴. E para fins tributários:

Para fins tributários (IRPJ e CSLL, em algumas circunstâncias), as despesas são dedutíveis ou não, de acordo com diversos **critérios legais de caráter formal, material e temporal**.

Além da observância desses critérios, o que habilita um gasto a ser dedutível é a sua **existência e certeza**, que são fatores importantes para a correta aplicação do regime de competência.

A Legislação Tributária também estabeleceu distinções entre custos e despesas, conforme pode ser observado no próprio artigo 47 da Lei 4506 de 1964:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

⁴ “Na prática, todas essas espécies de mutações patrimoniais são tratadas como “despesas” ou “custo” enquanto eventuais perdas derivadas de bens de uso contínuo (ativo imobilizado ou investimentos) são qualificadas como “perdas de capital”, que, na legislação tributária, têm caráter não operacional”. A palavra “despesa” é utilizada, de um modo geral, como sinônimo de “gasto”, e, nesse sentido, representa o valor pago ou empenhado na aquisição de bens não vinculados ao processo de produção de mercadorias, produtos e serviços destinados à venda. Logo, deste ponto de vista, o conceito de despesa é primeiramente determinado por um processo de exclusão; ou seja, despesa é toda espécie de gasto não computável entre os custos de produção. Outro elemento que deve ser considerado em cada caso é a caracterização do gasto como aplicação de capital; despesa é elemento do resultado, enquanto aplicação de capital é ativo. Em regra, a ideia subjacente ao conceito de despesa (tomada a palavra na acepção de “gasto”) é a de retribuição, de modo que uma cifra qualificada como despesa representa sempre um benefício adquirido, e que pode ser fruído imediatamente ou não. Ocorre que a palavra “despesa” tem outras significações, e, portanto, o seu conceito não se resume à ideia de gasto. Há casos em que há dispêndio sem contrapartida para a pessoa jurídica: assim, por exemplo, é considerado como despesa o valor pago a título de multa por infração à legislação de trânsito, e que, na prática, trouxe um malefício para a entidade. O valor despendido no pagamento dessa multa representa, e de fato e de direito, uma perda patrimonial da mesma natureza daquela que ocorre em caso de indenização por ato ilícito e que é paga a alguém que foi lesado pela pessoa jurídica ou por alguém a ela vinculado. Esse tipo de perda, todavia, difere daquela que decorre da diminuição da substância econômica de ativos em virtude de obsolescência ou de oscilações de preços, cujos valores são também qualificados como “despesa”. Ademais, despesa significa também o registro contábil de ajuste patrimonial para equalização, como ocorre nos casos em que o valor de certos ativos é diminuído para refletir as diferenças decorrentes do valor do dinheiro no tempo: tal é o caso do denominado “ajuste a valor presente” e dos registros para refletir acréscimos de passivos ou decréscimos de ativos em virtude de índices de inflação ou flutuação do valor de moedas estrangeiras”. FILHO, Edmar Oliveira de Andrade. Imposto de Renda das Empresas. 13 Edição. São Paulo: Atlas – GEN, 2018, p. 211-212.

§ 4º No caso de empresa individual, a administração do imposto poderá impugnar as despesas pessoais do titular da empresa que não forem expressamente previstas na lei como deduções admitidas se esse não puder provar a relação da despesa com a atividade da empresa.

§ 5º Os pagamentos de qualquer natureza a titular, sócio ou dirigente da empresa, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela administração do imposto, se o contribuinte não provar:

a) no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços;

b) no caso de outros rendimentos ou pagamentos, a origem e a efetividade da operação ou transação.

§ 6º Poderão ainda ser deduzidas como despesas operacionais as perdas extraordinárias de bens objeto da inversão, quando decorrerem de condições excepcionais de obsolescência de casos fortuitos ou de força maior, cujos riscos não estejam cobertos por seguros, desde que não compensadas por indenizações de terceiros.

Esse dispositivo legal também foi absorvido pelo próprio RIR/99 (Decreto-Lei 3000/99), no artigo 299⁵.

Da mesma forma, pode-se dizer que as discussões envolvendo os requisitos ou critérios (e limites) para a dedutibilidade das despesas operacionais mantiveram-se e atualizaram-se, mas sempre se centrando nas dificuldades de delimitação desses critérios em casos concretos.

Para Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso H. Higuchi, as despesas operacionais necessárias são aquelas nas condições previstas no supracitado dispositivo, isto é, “(...) necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas.

As despesas necessárias, ainda de acordo com a legislação fiscal, “(...) são as despesas pagas ou incorridas e que sejam usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa”⁶.

⁵ Decreto 3000/99: Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

⁶ “A definição de que despesas necessárias são as usuais e normais no tipo de transações, operacionais ou atividades da empresa, é muito importante para delimitar as despesas dedutíveis das indedutíveis. A usualidade ou normalidade

Na mesma linha, a partir dos dispositivos normativos acima mencionados, Edmar Andrade Filho também considera que as despesas dedutíveis são aquelas que possam ser qualificadas como operacionais e que sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Não por acaso, o próprio parágrafo 1º, dispõe que são necessárias todas as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, ao passo que o parágrafo 2º, destaca que são despesas operacionais admitidas para fins da norma aquelas que são usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades empresariais⁷. É claro que, na prática, passou-se a diferentes discussões acerca dos limites ao poder de legislar para aceitar ou negar determinadas deduções a despesas⁸⁻⁹⁻¹⁰.

da despesa, no entanto, não pode ser interpretada com todo o rigor do texto da lei quando a despesa não usual ou normal servir para promover a venda da mercadoria ou produto". "(...) O PN n. 32/81 definiu o conceito de despesa necessária dizendo que o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. Despesa normal, diz o Parecer, é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio". HIGUCHI, Hiromi; Fábio Hiroshi Higuchi; HIGUCHI, Celso H. Imposto de Renda das Empresas. Interpretação e Prática. 25 Edição. São Paulo: Atlas, 2000, p. 168 e ss.

⁷ FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Op.cit., p. 212-213.

⁸ Recurso Especial n. 1.113.159 da Primeira Seção do STJ, de 11 de novembro de 2009. Recurso Especial n. 1.168.038, de 9 de junho de 2010.

⁹ Exemplo dessa discussão pode ser trazida pelo Parecer Normativo CST 239/1970: Pessoa jurídica beneficiada de seguro de vida de seus sócios: não dedutível do lucro real o pagamento dos prêmios de seguro". "Consulta de pessoa jurídica, proponente de um contrato de seguro de vida comercial, da qual a mesma é também a beneficiária, se o pagamento dos prêmios respectivos é dedutível do lucro real, a título de despesas gerais, na rubrica de seguro de qualquer espécie. O Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto-Lei nº 58.400, de 10/05/66, define em seu art. 162 e parágrafos as despesas operacionais. São admitidas como tais somente as despesas não computadas nos custos, necessárias às transações ou operações da empresa, usuais ou normais ao tipo de atividade da mesma, ou à manutenção da fonte produtora. A lei refere-se às pessoas jurídicas em geral, não distinguindo entre firmas individuais ou sociedades. Não havendo qualquer relação entre as atividades normais da empresa ou a sua continuidade, com as estipulações do contrato de seguro, o pagamento dos prêmios respectivos não poderá ser admitido como despesa dedutível do lucro real. Na mesma linha de raciocínio observa-se que o art. 245 do Regulamento citado, em sua letra e exclui do lucro real o capital das apólices de seguro ou pecúlio em favor da pessoa jurídica, pago por morte do sócio segurado. Não sendo considerado como integrante do lucro real o capital da apólice não seria lógico deduzir desse mesmo lucro o valor dos prêmios pagos para a formação daquele capital.

¹⁰ Parecer Normativo n. 32/1981: "EMPRESAS QUE OPERAM COM A COMERCIALIZAÇÃO E INDUSTRIALIZAÇÃO DO FUMO PRETENDEM VER ESCLARECIDAS DÚVIDAS QUE SÃO SUSCITADAS A PROPÓSITO DA QUALIFICAÇÃO, PARA EFEITO DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO SUJEITO AO IMPOSTO DE RENDA, DE DESPESAS HAVIDAS COM A ASSISTÊNCIA QUE PRESTAM AO PLANTADOR DA MATÉRIA-PRIMA OBJETO DE SEU NEGÓCIO. 2. Esclarecem os interessados que constitui prática reiterada, adotada pela generalidade das empresas fumageiras, o reembolso que fazem ao produtor rural - quase todos minifundiários e carentes de recursos financeiros necessários à manutenção regular da produção do fumo - das despesas financeiras decorrentes de financiamentos bancários, ajustados para a aquisição de suprimentos agrícolas e/ou para construção de estufas e galpões. Diante dessas informações, indagam se os encargos referidos são admitidos, como despesas operacionais, na formação do lucro real da pessoa jurídica. 3. A qualificação dos dispêndios de pessoa jurídica, como despesas dedutíveis na determinação do lucro real, está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam conceito próprio de despesas operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade, ou não, das cifras correspondentes

Já para Marcelo Magalhães Peixoto, as despesas, que são “sacrifícios necessários para a obtenção de receitas de uma entidade (...)”, para serem dedutíveis, devem ser necessárias, usuais e normais – como prescreve o art. 311 do RIR/2018, e estar vinculadas a dois princípios: o da transparência e o princípio da causalidade.¹¹

para aquele efeito. Assim é que o Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980, dispõe que: "Art. 191. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. § 1º. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. § 2º. As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa."

4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de "usualidade" deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

6. No caso que ora se nos apresenta, é pública e notória a prática tradicional, reiterada e genérica segundo a qual os compradores de fumo - visando a garantir o regular suprimento da matéria-prima - prestam assistência financeira efetiva ao plantador rural, mediante o reembolso de despesas de financiamentos bancários contraídos para implantação e manutenção da produção agrícola.

7. A legislação complementar do imposto de renda contempla caso em que encargos havidos por terceiros são admitidos como despesa operacional, imputável na formação do lucro real da pessoa jurídica. É aquele focalizado na Instrução Normativa SRF nº 22/72 (DOU de 18.07.1972), quando o valor das despesas bancárias é ressarcido ao produtor agrícola. Exige-se que o encargo constitua parte do ajuste da operação de compra e venda.

8. Em face dos fatos expostos, entendemos que o antecedente referido é perfeitamente aplicável à cultura do fumo, visto que as características daquela produção agrícola justificam plenamente sejam reconhecidos os usos e costumes observados da forma tradicional e generalizada na comercialização do produto; por isso mesmo, julgamos que o valor dos encargos de financiamentos bancários, contratados especificamente para aquisição de suprimentos agrícolas e para a construção de equipamentos da atividade, quando comprovadamente ressarcido ao produtor rural, constitui despesa operacional da empresa adquirente do fumo, dedutível na formação do lucro real.

9. Todavia, para tal fim, urge que a operação de financiamento bancário ao produtor rural fique devidamente caracterizada nos documentos hábeis, mediante comprovação de sua destinação específica à implantação ou manutenção da cultura fumageira. Além disso, é indispensável que o compromisso de reembolso das despesas financeiras integre o ajuste da operação de compra e venda.

10. Finalmente, convém lembrar que o valor ressarcido ao produtor agrícola deve integrar a receita bruta da pessoa física, classificável na cédula G".

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. 2 ed. Rio de Janeiro – São Paulo – Recife: Renovar, vol. IV, 2007, p. 130-132. Também consultada por: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Novo RIR. Aspectos jurídicos relevantes do Regulamento do Imposto de Renda 2018. Coord. JR, Jimir Doniak. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 483-497.

Os dois princípios foram referidos por Ricardo Lobo Torres¹², sobre as características das despesas dedutíveis (necessidade, usualidade, causalidade e transparência). A causalidade foi inspirada na doutrina de Klaus Tipke (que impede que o direito à dedução fique preso aos critérios de necessidade e usualidade, mas também à ética e à racionalidade do mercado). A transparência, está ligada à segurança jurídica, à escrituração e a à contabilidade das despesas¹³.

De certa forma, ainda que por linhas diferentes, entendo que há semelhanças de raciocínio trazidas pelas reflexões acima, com as ponderações de Ricardo Mariz de Oliveira que, nesse aspecto, traz-nos quatro regras básicas para a dedutibilidade de despesas operacionais: a) “primeira regra: não serem custos”, já que a lei declara que são operacionais as despesas não computadas nos custos; b) “segunda regra: serem despesas necessárias”, que seria a “regra de ouro” da dedutibilidade (e que geraria as maiores discussões), considerando ainda que “a expressão “despesa necessária” apresenta-se verdadeiramente como “dedução necessária” e não se trata de benefício legal”;¹⁴⁻¹⁵⁻¹⁶; b.1.) em geral, devem ser despesas usuais e normais no âmbito

¹² “O exato desenho de renda líquida só se completará se, ao núcleo do fato gerador definido no art. 43, I e II, do CTN, se acrescentarem, sob a perspectiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da proibição de confisco, da proteção do mínimo existencial e da igualdade, as regras necessárias à quantificação da sua base de cálculo. O CTN se encarrega de estabelecer no art. 44: “A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”. O acréscimo de patrimônio suscetível de imposição é, em princípio, o total das entradas, em determinado período, abatido dos custos e despesas necessários à produção do rendimento. Compete à lei determinar como se apura o lucro real para a incidência do imposto, eis que não há, como se tem visto, conceitos apriorísticos aplicáveis à matéria. Bulhões Pedreira preleciona: “A aplicação da lei tributária não se baseia em definição geral de lucro, e o conceito legal de lucro varia com a modalidade de determinação da base de cálculo do imposto ... Somente o lucro real é determinado a partir da demonstração do resultado do exercício. E mesmo nessa hipótese a lei não define o que é lucro mas regula sua determinação (com base na escrituração do contribuinte), dispondo sobre as receitas e as deduções que devem ou podem ser incluídas ou excluídas para se chegar ao montante de lucro que é base de cálculo do imposto”. Conclui-se, portanto, que o direito à dedução integra o conceito constitucional de renda e compõe o fato gerador definido nos artigos 43 e 44 do CTN. Resta verificar quais as características de que se deve revestir”. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. 2 ed. Rio de Janeiro – São Paulo – Recife: Renovar, vol. IV, 2007, p. 129.

¹³ Idem, p. 130-132.

¹⁴ Acórdão n. CSRF/01-0900, de 1989: “IRPJ – DESPESAS OPERACIONAIS – DEDUTIBILIDADE – NECESSIDADE – COMPROVAÇÃO. O art. 47 da Lei n. 4506/64, consolidado no art. 191 do RIR/80, ao estabelecer que são operacionais as despesas não computáveis nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, criou na área do imposto de renda o que comumente se denomina de cláusula geral. Isto significa que o legislador evitou baixar norma exemplificativa ou, muito menos, taxativa. Se a pessoa jurídica consegue provar, por qualquer meio lícito de prova, que o gasto existiu e se trata de despesa normal ou usual no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, ainda que mediante simples notas fiscais simplificadas, não há como se glosar tal gasto” (...). Citado por OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 850-851.

¹⁵ Ex: Parecer Normativo CST n. 582/71; Parecer Normativo CST n. 113/75; Parecer Normativo CST n. 4/82. Também citados por OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 859.

¹⁶ E arremata: “o referencial legal para se constatar a necessidade é a relação objetiva entre a despesa e a empresa, isto é, entre a despesa e as atividades da empresa ou a sua fonte produtora! É isto, e nada mais, que importa para a lei! Qualquer outro referencial, que alguém queira subjetivamente utilizar, é imaterial e irrelevante perante a lei”. OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 861.

da atividade produtiva da empresa¹⁷⁻¹⁸; d) terceira regra: serem despesas comprovadas e devidamente escrituradas; d) quarta regra: serem deduzidas do período base competente¹⁹. Não pretendo avançar sobre casos específicos em que a dedutibilidade de despesas operacionais é questionada ou discutida, mas recomendando consulta às decisões jurisprudenciais e administrativas sobre essas hipóteses²⁰.

Em outras palavras, o reconhecimento da dedutibilidade das despesas operacionais demanda o cumprimento de certos requisitos: ser a despesa necessária; ser, via de regra (mas admitindo exceções), a despesa normal ou usual no âmbito da atividade produtiva da empresa.

Estabelecidas essas premissas, no caso concreto, os autos de infração decorrem de suposta indedutibilidade de despesas em razão da simulação da prestação de serviços:

Portanto, conforme se verifica nas considerações acima, a empresa Constroeste simulou, fraudulentamente, a constituição de duas empresas prestadores de serviços, sem nenhum propósito negocial, com único objetivo aumentar os custos, reduzir o lucro tributável e utilizar os valores para aumento de capital.

Segundo consta do TVF, as despesas de prestação de serviços pagos para as empresas Santa Águeda Construtora Ltda. e Construmarco Construtora Ltda., são simulados e fraudulentos, e, portanto, não hábil para dedução como custos/despesas, na apuração do IRPJ/CSLL.

A recorrente defende que a decisão recorrida desconsidera que em 12/11/2014, conforme instrumento Particular de Alteração de Contrato Social registrado na JUCESP sob o nº 2.063.567/14-1, o Sr. José Antonio do Carmo Faria retirou-se da RECORRENTE e conferiu a totalidade de suas quotas para a formação do capital da holding FARIAPAR. E em seguida, dando prosseguimento ao seu projeto de sucessão, constituiu, com sua filha, as sociedades Santa Águeda Uaneiro de 2015) e Construmarco (dezembro/2014), a fim de prestar serviços no mesmo segmento em que sempre atuou e conquistou respeito.

¹⁷ Contudo, reforça que o parágrafo 2º não elimina o parágrafo 1º, e muito menos o caput do art. 47, pois, como visto, os parágrafos são sempre complementos da disposição principal inserida na cabeça de um artigo, formando, juntamente com esta e com os demais parágrafos uma norma unitária, completa e coerente. Isso significa que a dedutibilidade não é assegurada apenas quando uma espécie de despesa seja coumumente – um possível sentido para “usual” – incorrida pelas pessoas jurídicas em geral, ou pelas de um determinado setor, embora este possa ser um critério, como ocorre na situação da indústria fumajeira, que costuma reembolsar ao produtor de fumo as suas despesas financeiras, caso em que o Parecer Normativo CST n. 32/81, por esta razão reconheceu a dedutibilidade delas. (...) Portanto, é possível que uma despesa necessária embora não seja usual ou comumente adotada pelas demais, ainda que de um determinado setor. Exemplifica trazendo a Solução de Consulta CGT n. 74/14, que adotou entendimento análogo para tratar de despesas para treinamento de funcionários. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 871-873.

¹⁸ Parecer Normativo CST 32/81, já mencionado.

¹⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 871-910.

²⁰ Sobre o assunto, recomenda-se consultar os Acórdãos do CARF e da CSRF que tratam de diferentes situações envolvendo a dedutibilidade de despesas. Disponível em: <https://acordaos.economia.gov.br>. Último acesso em 03/09/2023.

Acresce que o Sr. José Faria, no referido período, de fato se retirou da sociedade e tal situação perdurou até o final de 2015 (dezembro), ocasião em que se percebeu, ao contrário do que fora planejado, que a sua ausência ensejava vários problemas funcionais, mormente no tocante à administração da RECORRENTE. Assim, em face de nova alteração de contrato social, o Sr. José Faria voltou a ter poderes para administrar isoladamente a sociedade, que, desta forma, retomou o caminho que sempre percorreu ao longo de sua existência.

Sustenta ainda ser lícito aos empresários, dentro dos limites da lei, administrar da forma que melhor lhes aprouver seus negócios, sem a necessidade de prévio aval fiscal. E no caso concreto, a RECORRENTE decidiu contratar as empresas Santa Águeda e Construmarco para a prestação dos serviços a que estavam habilitadas, fato que não pode sofrer restrições, posto que não configura qualquer ilegalidade.

As empresas Santa Águeda e Construmarco emitiam, mensalmente, notas fiscais com a devida e correta especificação dos serviços prestados, inclusive indicando a forma de realização de tais serviços e a sua relação com os contratos firmados entre a RECORRENTE e o DER-SP e a sua respectiva medição.

Alega ainda que em nenhum momento se questionou a idoneidade das notas fiscais emitidas pela Santa Águeda e Construmarco. Deste modo, pergunta-se a RECORRENTE, não são tais notas fiscais idôneas suficientes para a prova? Não há nos autos qualquer notícia, por exemplo, de que consultada a inscrição estadual de tais empresas estivessem elas canceladas, como seria de se esperar caso fossem, de fato, empresas de fachada. Nem tampouco se pode dizer que há qualquer irregularidade em suas escriturações contábil e fiscal, ou mesmo falhas em seus atos societários. E de outra forma não poderia ser, vista que as referidas empresas tem constituição jurídica regular e recolhem os tributos a que estão obrigadas. E, como dito, foram também fiscalizadas e as fiscalizações foram encerradas sem a formalização de qualquer lançamento.

Com o devido acatamento ao posicionamento da Recorrente, em se tratando de auto de infração em que a alegação é indedutibilidade de despesas por suposta simulação, a nota fiscal em si não é suficiente para demonstrar a efetiva prestação de serviço. Com efeito, para tanto, caberia à Recorrente demonstrar a capacidade operacional e material para prestar os referidos serviços, exemplificativamente, indicando-se: (i) existência de pessoal qualificado ou terceirização do serviço; (ii) existência de ativos e insumos para a prestação do serviço.

No caso concreto, a fiscalização demonstrou (fls. 3129 e seguintes do TVF) que as empresas Santa Águeda Construtora Ltda. e Construmarco Construtora Ltda **não possuíam capacidade operacional para a prestação dos serviços:**

Em dezembro de 2017, as empresas Santa Águeda e Construmarco adquirem da empresa Constroeste 4(Quatro) máquinas cada uma, mas não utilizam para a prestação de serviços no ano-calendário de 2018. Também não há qualquer tipo de despesas com combustíveis ou manutenção contabilizada. Há poucas notas fiscais, no ano-calendário de 2018, de compra de lubrificantes e peças.

Os equipamentos, veículos e máquinas utilizadas para prestação de serviços pertenciam a empresa Constroeste, entretanto não há qualquer contrato ou pagamento pelo seu uso.

(...)

Todos os supostos serviços acima listados, foram executados pela média de 3 (três) funcionários registrados na empresa Santa Águeda e pela média de 11 (onze) funcionários registrados na empresa Construmarco.

É contabilmente incoerente e sem sentido registrar e reconhecer receita sem a adequada associação e vinculação das despesas (diretas e indiretas) a ela relacionadas, e isso não pode ser registrado ou interpretado como lucro da entidade. Receitas sem despesas não informa lucro, mas sim outra medida que não se confunde com resultado.

Não destoa deste entendimento o acórdão recorrido:

Nas investigações realizadas “in loco” nos endereços da Santa Águeda e Construmarco, a fiscalização constatou que essas empresas não exerciam nenhuma atividade operacional no endereço indicado como domicílio tributário e que existiam várias outras empresas do mesmo grupo, com a mesma atividade, separadas apenas por salas, na maioria, vazias.

Com relação a supostos serviços prestados de execução de pavimentação, conforme laudos emitidos pelas empresas Santa Águeda e Construmarco de fls. 2077 a 2160 e 2607 a 2641, constatou a fiscalização que esses foram assinados pelo Sr. José Antônio do Carmo Faria e pelos engenheiros, funcionários da empresa Constroeste, Denner Fernandes e José Augusto, ficando demonstrada a total falta de capacidade física e operacional para a realização das atividades executadas.

Foi constatado pela fiscalização que as empresas Santa Águeda e Construmarco não possuíam nenhum tipo de veículo, máquina e equipamento, até o mês de dezembro de 2017, necessários para a realização dos serviços contratados, nem mesmos os EPI, uniformes ou qualquer outro item a fim de atender às normas de segurança exigidas pelas legislações previdenciária ou trabalhista.

Foi ressaltado ainda que, em dezembro de 2017, as empresas Santa Águeda e Construmarco adquiriram da Constroeste quatro máquinas cada uma, mas não utilizaram para a prestação de serviços no ano-calendário de 2018. Também não havia nenhum tipo de despesas com combustíveis ou manutenção contabilizada. Havia poucas notas fiscais, no ano-calendário de 2018, de compra de lubrificantes e peças.

Outro ponto destacado no Termo de Constatação é que os equipamentos, veículos e máquinas utilizados para prestação de serviços pertenciam à empresa Constroeste, entretanto, não havia contrato ou pagamento pelo seu uso.

Ainda no aspecto operacional, em diligência na empresa Premoldados Protendit Ltda., a fiscalização constatou que as compras foram realizadas por funcionários da empresa Constroeste e, embora as notas fiscais tenham sido emitidas para as empresas Santa Águeda e Construmarco, os materiais foram utilizados em obras realizadas pela Constroeste, folhas 2939 a 3017.

Em diligência na empresa fornecedora Ferrowan Comércio e Serviços, fls. 2904 a 2938, a fiscalização constatou que a empresa recebeu aço da Companhia Siderúrgica Nacional em bobinas e executou os serviços de corte, dobra e entregou nas obras de acordo com as requisições das empresas Santa Águeda e Construmarco. Foi constatado que entregas ocorreram em obras executadas pela Constroeste.

A fiscalização, analisando as notas fiscais emitidas pela Fornecedora Conte Indústria de Artefatos de Cimento Ltda. – EPP para as empresas Santa Águeda e Construmarco, folhas 2161 a 2417 e 2642 a 2903, constatou que os locais de entrega eram relacionados a obras de responsabilidade da Constroeste.

A impugnante se limitou a dizer que as referidas instalações serviam apenas de base administrativa para as empresas identificarem, na forma da legislação, o seu respectivo domicílio tributário, pois as atividades constantes dos contratos sociais não eram, de fato, ali realizadas.

Objetivamente, a impugnante não enfrentou o conjunto probatório formado pela autoridade fiscal, que expôs a total falta de condições materiais de atuação das empresas Santa Águeda e Construmarco, além da efetiva operacionalização dos serviços pela Constroeste nos casos investigados.

Ao se restringir ao aspecto formal de localização física dessas empresas, o argumento apresentado pela defesa revela a ausência de individualização da pessoa jurídica, da sua atuação real, expondo a necessidade apenas de cumprimento de uma norma legal no tocante à identificação do domicílio tributário, compartilhado dentro do Grupo Faria, em nada contribuindo para a comprovação da existência de fato da Santa Águeda e Construmarco, questão central desse processo na caracterização da infração tributária. (grifo nosso).

Em seu Recurso, a Recorrente não contrapõe tais alegações, insistindo na tese de que as notas fiscais fariam prova de suas alegações.

Assim, não tendo a Recorrente se desincumbido do ônus de demonstrar a efetiva prestação de serviços, correta a glosa carreada pela fiscalização.

Quanto às **penalidades**, verifica-se que foram lançadas **multa isolada de 50%**, referentes às insuficiências de pagamentos das estimativas mensais, além da diferença do imposto de renda devido no ajuste anual, bem como **multa de ofício qualificada** no patamar de 150%.

Quanto à concomitância entre multa isolada e multa de ofício, dispõe o artigo 35 da Lei nº 8.981/95 que a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o

valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso. O descumprimento da sistemática enseja a multa prescrita nos art. 43 e 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

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

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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 no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Assim, uma vez descumprido o recolhimento tempestivo da estimativa, válida a incidência da multa isolada.

Contudo, no caso concreto, além da multa isolada, há lançamento de imposto devido e multa de ofício, situação vedada, em meu entendimento, inclusive conforme entendimento consolidado na Súmula CARF n. 105.

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. Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

Registre-se que **a aplicação do princípio da consunção em matéria tributável é pacificamente aplicado pelo Superior Tribunal de Justiça:**

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.

1. Deveras, não merece prosperar a preliminar alegada quanto à ofensa dos artigos 489 e 1.022, ambos, do CPC/2015. Impende registrar que inexistente no caso em testilha, a alegada violação aos artigos 489 e 1.022, inciso II do Código de Processo Civil, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, segundo se depreende da análise do acórdão recorrido. A rigor, o Tribunal de origem apreciou fundamentadamente a controvérsia, não padecendo o julgado de erro, omissão, contradição ou obscuridade.

Destaco que julgamento diverso do pretendido, como neste caso, não implica ofensa aos dispositivos de lei invocados.

Com efeito, é firme a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que não há ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015 quando o Tribunal de origem, aplicando o direito que entende cabível à hipótese soluciona integralmente a controvérsia submetida à sua apreciação; ainda que de forma diversa daquela pretendida pela parte.

2. No mérito, a Fazenda Nacional defende a higidez do lançamento fiscal que impingiu à contribuinte a cobrança cumulada de multa de ofício e multa isolada, estas, impingidas à parte recorrida nos autos do Processo Administrativo nº 12448.728422/2012-15. Afirmar a procuradoria fazendária, que não há qualquer ilegalidade na aplicação das multas fiscais, ora isolada e ora de ofício, de modo sucessivo e cumulativo, porquanto decorreram de infrações tributárias distintas, cada uma delas ensejando uma correspondente sanção, conquanto a violação do artigo 12, inciso III, da Lei n.º 8.212/1991.

3. Em suma, ao se examinar a pretensão fazendária posta neste apelo especial, verificar-se-á que a discussão nestes autos em epígrafe, defende a exigência concomitante e cumulada das multas tributárias impostas à contribuinte, seja em face da exigibilidade da infração fiscal imposta de ofício, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, seja pela multa fiscal impingida em razão da inobservância da obrigação tributária concernente ao dever da contribuinte de entregar corretamente a autoridade fiscal, os arquivos digitais com registros contábeis, nos termos do artigo 12, inciso III, da Lei 8.212/1991.

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.)

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).

2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).

3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.

4. Recurso especial provido.

(REsp n. 1.708.819/RS, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 7/11/2023, DJe de 16/11/2023.)

Assim, entendo deva ser **afastada a multa isolada**.

Caso **vencido neste ponto**, entendo deva ser ajustada a base de cálculo da multa isolada, em linha com a decisão da DRJ que reduziu a base de cálculo do imposto devido.

Quanto ao **mérito da multa**, a Recorrente alega que deixou a fiscalização de apresentar os motivos, as razões e o fundamento para que diante do fato que possa ser imputado à recorrente como infração à legislação, desencadeasse a penalidade agravada de 150%, conforme exige até mesmo o artigo 957 do RIR que estabelece multa de ofício de 75%, sendo que somente é aplicável a multa de 150% quando ficar comprovado pela fiscalização e evidenciada a má-fé e o intuito de fraude definido nos artigos 71 a 73 da Lei 4502/64, o que no caso não foi demonstrado pela fiscalização.

No que diz respeito à qualificação da multa, verifica-se do TVF que a multa de ofício foi qualificada em razão da ocorrência de operação simulada com intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária e gerar maiores vantagens fiscais, cabível a exigência do tributo incidente sobre a real operação. Esse comportamento intencional (simulação) de causar dano à Fazenda Pública, tornar-se necessária à aplicação da multa qualificada prevista na legislação regente.

Resta evidenciado do auto de infração as razões pelas quais o fiscal entendeu deveria a multa incidir no patamar de 150%.

Sobre este tema, tenho me pronunciado quanto à necessidade de a fiscalização demonstrar o **dolo específico**.

Nesse aspecto, a meu ver, **deve ser mantida a multa qualificada**, posto que devidamente comprovado pela fiscalização que as empresas prestadoras de serviço não possuíam condições de prestar os serviços que teriam sido deduzidos, além de serem empresas pertencentes ao Diretor da Recorrente, indicativo claro de se tratarem de empresas relacionadas.

Entretanto, cabível a redução da multa ao patamar de 100%, **por aplicação retroativa da Lei n. 14.689/2023**, com fundamento no art. 106, II do CTN.

Ainda em relação à multa qualificada, não se conhece da alegação de inconstitucionalidade aduzida, sob o risco de violação à Sumula CARF n. 2.

Ademais, o Sr. JOSÉ ANTONIO DO CARMO FARIA apresenta Recurso Voluntário em que questiona a responsabilidade a si imputada.

Insiste o RECORRENTE na improcedência de sua indicada sujeição passiva. Isto porque, como já exaustivamente aduzido em sua impugnação inaugural, nos termos do artigo 135, inciso III do CTN, faz-se necessária a comprovação do fato jurídico capaz de permitir a inclusão do sócio no polo passivo da obrigação, o que não ocorreu "in casu".

Acresce que apesar da argumentação da autoridade julgadora, não se pode admitir que foi "confirmada a ação dolosa da Constroeste no cometimento de infrações no âmbito tributário" e, muito menos, que "sem o aval" do responsável, "nada teria sido consumado".

Segundo alega o responsável, não há nenhum fundamento para sequer se acusar a Constroeste de ação dolosa, quiçá para se confirmar tal ação. Consequentemente, qualquer

acusação em face do responsável que tenha por alicerce a alegada ação dolosa também cai por terra.

Por fim, o responsável alega a inaplicabilidade do art. 135 do CTN, posto que sua aplicação deve cumprir os seguintes requisitos:

a) identificação da função exercida pelo pretenso responsável (se diretor, gerente ou representante), bem como os poderes que lhe são atribuídos, e o alcance de seu poder de decisão;

b) indicação individualizada da conduta que foi realizada com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto;

c) estabelecimento do nexo de causalidade entre o ato do responsável e o nascimento da obrigação tributária; e

d) apresentação das provas e indícios que dão suporte às suas conclusões do Fisco.

Com efeito, a atribuição de responsabilidade deve respeitar os limites impostos pelo Código Tributário Nacional, inclusive conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Person, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação

específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor descon sideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442).

Como visto, o art. 135, III do CTN requer para que seja imputada a responsabilidade que tais figuras pratiquem atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, **não bastando o mero inadimplemento tributário**, devendo a fiscalização demonstrar tais atos.

Nesse sentido, Maria Rita Ferragut esclarece que é necessária a individualização do “autor do ato infracional, demonstrando, ao menos, qual o sócio geria a sociedade e decidia pela prática dos negócios empresariais tipificados como fatos jurídicos tributários” (FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária dos sócios, administradores de *compliance* e avaliação de riscos de transmissão de passivos fiscais. In. CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Compliance no Direito**

Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 154)²¹. Deve-se, portanto, identificar o ato doloso que ensejou a responsabilização.

Conforme levantamento de Pandolfo e Sanguinetti, no período entre 2018 e 2019, foi possível identificar a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) uma “uniformidade de entendimento com relação à necessidade de individualização da conduta e de comprovação da efetiva prática tanto de atos de infração à lei ou ao contrato social, quanto de excesso de poderes - ou seja, a demonstração do elemento subjetivo do dolo”²², independentemente da matéria tratada²³.

Analisando os autos, verifica-se que a responsabilidade tributária foi imputada ao responsável pelos seguintes fundamentos fáticos:

Na Alteração n.º 24, a partir de 28/12/2015, apenas o Sr. José Antônio do Carmo Faria, ficou como Diretor Presidentes, sendo os outros diretores empregados.

Como a penalidade foi qualificada baseada em conduta dolosa que denota simulação ou conluio com repercussão, em tese, na esfera criminal, enseja a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica à época da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária em questão.

Conforme acima já detalhado, o Sr. José Antônio do Carmo Faria, Diretor Presidente da empresa Constroeste, tabulou uma alteração contratual denominada “Acordo dos Sócios Quotistas da Constroeste Construtora e Participações Ltda.”, em 03/11/2014, fls. 1065 a 1069, onde assume a administração da empresa Constroeste e impõe que a empresa arcaria com as despesas de contratação de um administrador ou administradora pessoa jurídica.

No ato contínuo, o Sr. José Antônio do Carmo Faria e a Sra. Analúcia do Carmo Faria de Barros, constituíram 2 (duas) empresas de “Fachada”, prestadoras de serviços, Santa Àgueda Construtora Ltda. e Construmarco Construtora Ltda. Estas empresas passaram a emitir Notas Fiscais de supostos serviços de administração e terceirização de serviços de pavimentação, nas

²¹ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária dos sócios, administradores de *compliance* e avaliação de riscos de transmissão de passivos fiscais. In. CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Compliance no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 154.

²² PANDOLFO, Rafael; SANGUINETTI, Juliana Mincarone. Apontamentos sobre a Responsabilidade Tributária dos Administradores à Luz do CARF. In. BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa; PRZEPIORKA, Michell (orgs.). **Tributação federal: jurisprudência do CARF em debate**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 98.

²³ Os temas mais recorrentes envolvendo a responsabilização pessoal dizem respeito a: i) planejamentos tributários abusivos; ii) glosa de despesas de amortização de ágio; iii) aproveitamento de despesas indedutíveis; e iv) omissão de receitas. Este último tema compõe a maior parte dos julgados, abrangendo diferentes situações que envolvem a omissão de receitas oriundas de simulação de negócios, de saída de produtos sem emissão de notas fiscais, de movimentações bancárias sem comprovação da origem e de venda de unidades imobiliárias (PANDOLFO, Rafael; SANGUINETTI, Juliana Mincarone. Apontamentos sobre a Responsabilidade Tributária dos Administradores à Luz do CARF. In. BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa; PRZEPIORKA, Michell (orgs.). **Tributação federal: jurisprudência do CARF em debate**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 98).

obras públicas de responsabilidade da empresa Constroeste, mesmo não tendo máquinas, equipamentos, insumos e mão-de-obra necessários, fls. 3050 a 3053.

Na verdade, a empresa Constroeste tinha como objetivo utilizar os lucros apurados para aumentar o capital, tanto na própria empresa, como nas outras empresas do grupo, mas queria fazer isto pagando menos tributos, mesmo que de forma ilícita.

Conforme acima já demonstrado, como as empresas Santa Àgueda e Construmarco foram tributados pelo lucro presumido, com lucratividade perto de 100%, custos fictícios e distribuição imediata dos lucros aos sócios José Antônio do Carmo Faria e Analúcia do Carmo Faria Barros, a evasão fiscal, ao arrepio da Fazenda Pública, foi superior a 11 milhões de reais, somente no ano-calendário de 2015.

Portanto, os administradores e sócios José Antônio do Carmo Faria e Analúcia do Carmo Faria Barros, participaram efetivamente da fraude, simulando a constituição de duas empresas de “Fachada”, com objetivo claro de pagar menos tributo em detrimento da Fazenda Pública, devendo responder solidariamente com a empresa Constroeste, por violação da legislação tributária.

Em minha leitura, diversamente do quanto defendido pelo Recorrente, entendo que ao longo de todo o TVF o fiscal autuante delimitou com precisão a participação do sr. José Antônio do Carmo Faria no caso.

Ante todo o exposto, afasto as preliminares arguidas e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso voluntário apenas para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100%, afastando-se ainda a multa isolada.

Recurso de Ofício

Em razão da exoneração de parte do crédito tributário lançado e da exclusão de Analúcia do Carmo Faria de Barros do pólo passivo do lançamento, submeteu-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), de acordo com o art. 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, c/c a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, por força de recurso de ofício.

Segundo o inciso I do art. 34 do Decreto-lei n. 70.235/1972, este é cabível apenas quando a decisão de primeira instância exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Em consonância com a Súmula CARF n. 103, o valor de alçada é o vigente na data da apreciação do recurso em segunda instância:

Súmula CARF nº 103 Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. Acórdãos Precedentes: 9202-002.930, de 05/11/2013; 9202-003.129, de 27/03/2014; 9202-003.027, de 11/02/2014; 9303-002.165, de 18/10/2012; 1101-000.627, de 24/11/2011; 1301 00.899, de 08/05/2012; 1802-01.087,

de 17/01/2012; 2202-002.528, de 19/11/2013; 2401-003.347, de 22/01/2014; e 3101-001.174, de 17/07/2012

Atualmente, o valor de alçada está fixado no montante de R\$ 15.000.000,00 pela Portaria MF n. 2, de 17 de janeiro de 2023:

PORTARIA MF Nº 2, DE 17 DE JANEIRO DE 2023

(Publicado(a) no DOU de 18/01/2023, seção 1, página 14)

Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da [Constituição](#), e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do [Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972](#), resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

GABRIEL MURICCA GALÍPOLO

No presente caso, e no presente momento, o valor total do crédito tributário exonerado alcança R\$ R\$ 32.588.659,05 (principal e multa).

	2015	2016	2017	2018	Principal	Multa de ofício
All	R\$ 12.220.138,21	R\$ 5.715.638,63	R\$ 10.470.738,93	R\$ 1.986.317,98	R\$ 30.392.833,75	R\$ 45.589.250,63
Voto	R\$ 8.401.356,81	R\$ 4.068.981,93	R\$ 7.002.182,09	R\$ 1.431.095,09	R\$ 20.903.615,92	R\$ 31.355.423,88
				IRPJ	R\$ 9.489.217,83	R\$ 14.233.826,75
All	R\$ 4.407.889,75	R\$ 2.066.269,91	R\$ 3.778.106,01	R\$ 723.714,47	R\$ 10.975.980,14	R\$ 16.463.970,21
Voto	R\$ 3.016.367,88	R\$ 1.433.935,20	R\$ 2.481.857,54	R\$ 497.573,73	R\$ 7.429.734,35	R\$ 11.144.601,53
				CSLL	R\$ 3.546.245,79	R\$ 5.319.368,69
				Total desonerado:	R\$ 32.588.659,05	

Portanto, o Recurso de Ofício deve ser conhecido.

No mérito, verifica-se que a DRJ desonerou parcela do crédito tributário em razão da imputação dos impostos pagos em decorrência das operações simuladas:

Em relação às retenções na fonte, nos demonstrativos do IRPJ, foi indicada retenção sob o código de receita 1708 (IRRF - REMUNERAÇÃO SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA). Em consulta ao processamento da Dirf, foram confirmadas as retenções nos valores indicados pela impugnante.

Contudo, os valores indicados nos demonstrativos da impugnante correspondem à soma das retenções efetuadas sob os códigos 1708 e 3426. Assim, devem ser excluídas do levantamento as retenções referentes ao código de receita 3426 (IRRF - APLICAÇÕES FINANCEIRAS

DE RENDA FIXA - PESSOA JURÍDICA), cujos rendimentos não guardam relação com as despesas glosadas da Constroeste.

No que diz respeito às retenções de CSLL efetuadas sob o código de receita 5952 (RETENÇÃO CONTRIBUIÇÕES PAGT DE PJ A PJ DIR PRIV - CSLL/COFINS/PIS), também

foram confirmados os valores indicados no levantamento feito pela contribuinte, observando-se que o referido código representa a retenção conjunta de CSLL, Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep no percentual total de 4,65%, sendo 1% referente à CSLL.

As telas de processamento das Dirf para fins de conferência foram anexadas às fls. 3772/3793.

Uma vez que as retenções efetuadas sob os códigos de receita 1708 e 5952 tiveram como fonte pagadora a própria Constroeste, por cautela, todas as retenções sob esses códigos indicadas em Dirf pela empresa como declarante (incluindo outros beneficiários, além da Santa Águeda e Construmarco) foram confrontadas com os pagamentos efetuados, sendo compatíveis os valores declarados e recolhidos. A documentação complementar pertinente a essa conferência consta das fls. 3794/3804.

Em minha visão, nada a ser alterado na visão recorrida. Isto porque, consideradas as operações como simuladas, as referidas retenções na fonte e referidos pagamentos devem ser imputados ao real contribuinte.

Assim, entendo deve ser negado provimento ao Recurso de Ofício nesta parte.

Também foi desonerada a responsabilidade da Sra. Analúcia do Carmo Faria Barros:

Na situação específica de Analúcia do Carmo Faria de Barros, foi destacado que o cargo de direção se expirou em 25 de novembro de 2015, como reconhecido pela própria fiscalização, motivo pelo qual não se poderia responsabilizá-la por todo o período fiscalizado, de 2015 a 2018.

Acrescente-se, nas premissas estabelecidas quando da análise do Recurso Voluntário que, não estando individualizadas as condutas praticadas pela responsável, deve ser cancelada a imputação de responsabilidade com base no art. 135. III do CTN.

Portanto, também nesse ponto, entendo deva ser negado provimento ao Recurso de Ofício.

Conclusão

Ante todo o exposto, conheço do Recurso de Ofício e, no mérito, nego-lhe provimento, e quanto ao recurso voluntário, afasto as preliminares arguidas e, no mérito, dou parcial provimento apenas para reduzir a multa de ofício ao patamar de 100%, afastando-se ainda a multa isolada.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior**, Redator designado.

Não obstante o substancial voto do eminente Relator, o colegiado, por voto de qualidade, divergiu quanto à multa isolada (estimativa), conforme fundamentos elencados a seguir.

Nos termos dos arts. 1º e 2º, §3º da Lei 9.430 de 1996, o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado, regra geral, com base no lucro real por período de apuração trimestral. O legislador, entretanto, **facultou** à pessoa jurídica **optar** pela apuração anual, mediante o pagamento mensal sobre base de cálculo estimada. Nessa hipótese – apuração anual – o fato gerador ocorre em 31.12 de cada ano.

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, **o imposto de renda das pessoas jurídicas será** determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, **por períodos de apuração trimestrais**, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

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, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1ºe2º do art. 29e nos arts. 30 a 32,34e35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

[...]

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

Feita a opção pelo lucro real anual, nos termos da Lei nº 8.981, de 1995, a pessoa jurídica somente poderá deixar de efetuar o pagamento mensal se demonstrar, mediante balanço ou balancete de suspensão, levantados com observância das leis comerciais e fiscais, que o valor acumulado já pago excede o imposto devido no período ou no caso de apuração de prejuízo fiscal.

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º **Estão dispensadas do pagamento** de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a **existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário**. (Grifo nosso)

Com vistas a garantir o cumprimento do mandamento legal, em especial o recolhimento da estimativa, a Lei 9.430, de 1996, em sua redação original, estabelecia que no caso de não recolhimento a multa isolada deveria incidir sobre a “totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”. 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**, 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 - **cento e cinquenta** por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

[...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

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; (Grifo nosso)

Como se vê, as penalidades previstas nos incisos I, II e no §1º, IV, referem-se à falta de pagamento de tributo, ou seja, incidem sobre a mesma base de cálculo.

Por conseguinte, na vigência dessa redação, a jurisprudência do Carf firmou-se 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:

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.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF nº 105. ALCANCE.

A Súmula CARF nº 105, que enuncia que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso V, 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 apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício, tem aplicação em face de multas lançadas tendo por referência infrações cometidas **antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007**. Tal súmula se aplica inclusive nos casos em que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%. (Acórdão Carf nº 9101-002.502, de 12/12/2016) (Grifo nosso)

Posteriormente, com a edição da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, a penalidade sobre o não recolhimento da estimativa passou a incidir sobre o “valor do pagamento mensal” e não mais sobre a “totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

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. (Grifo nosso)

Tal posicionamento é registrado inclusive no acórdão CSRF/01-05.838, de 2008, reproduzido pelo acórdão 9101-001.261, de 2011, um dos acórdãos precedentes da Súmula Carf nº 105. Veja-se:

Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal.

Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Câmara, estabelecendo a penalidade isolada não deve mais incidir sobre "sobre a totalidade ou diferença de tributo", mas apenas sobre "valor do pagamento mensal" a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei nº 8.218/91, art. 6º). Assim, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia

necessária para tornar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo. (Grifo nosso)

Verifica-se, pois, que a multa de ofício 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).

A multa isolada de 50%, por sua vez, 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, tão logo encerrado o mês a que se refere a estimativa; daí o fato de poder ser exigida, inclusive, após o encerramento do ano-calendário (art. 44, II). Nesse sentido, a Súmula Carf nº 78:

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).

Tal raciocínio está em consonância com a Súmula Carf nº 82, cujo teor assenta: *“Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”*. Afinal, a vedação refere-se ao lançamento de ofício da estimativa não recolhida e não à multa isolada.

Caso o contribuinte, mesmo na hipótese de apuração de prejuízo fiscal em determinado mês, opte por não levantar balancete/balanco de suspensão, deverá recolher o tributo estimado; caso contrário está sujeito à multa isolada. Note-se que o lucro real anual é uma opção e não imposição legal. Entretanto, ao fazer tal opção as regras devem ser obedecidas.

Como se vê, as multas têm suportes fáticos e legais diversos e são aplicadas em momentos distintos. O que significa dizer que é possível a convivência harmônica de ambas as multas, a de ofício (qualificada ou não) e a isolada; com efeito, não há falar-se em *bis in idem*.

Por conseguinte, não há falar-se em aplicação do princípio da consunção à espécie. A propósito, veja-se o conceito de consunção:

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 agente²⁴.

Verifica-se, pois, que na consunção um dos crimes apresenta-se tão somente como meio necessário ao cometimento do crime fim, ocasião em que o fato previsto em norma mais abrangente é absorvido por outra menos abrangente. Na espécie, não há falar-se em consunção, haja vista a multa isolada não ser absorvida pela multa de ofício, tampouco pelo tributo devido ao final do período, porquanto tem suporte fático e legal distinto.

Nestes termos, conclui-se que o enunciado da Súmula Carf nº 105, alcança somente fatos geradores anteriores à edição da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, que atribuiu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430, de 1996. Nesse sentido tem-se posicionado a Câmara Superior de Recursos Fiscais, veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido quanto ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo ou decorrente de CSLL. (Acórdão Carf nº 9101-002.750, de 04 de abril de 2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

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

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de

²⁴ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal. Volume 1- Parte Geral. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 211/213.

pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

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

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

Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. (Acórdão Carf nº 9101-003.915, de 04 de dezembro de 2018)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal.

O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007. (Acórdão Carf nº 9101-004.593, de 05 de dezembro de 2019)

No caso em análise, a multa isolada refere-se à falta de recolhimento de estimativa em período(s) posterior(es) ao ano-calendário 2007; portanto, é devida a multa isolada.

Conclusão

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior