



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16004.720143/2019-50
ACÓRDÃO	1101-001.391 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CITRUS JUICE EIRELI
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

IRRF - PAGAMENTO SEM CAUSA OU SEM COMPROVAÇÃO COMPROVADA.

Sujeitam-se ao Imposto de Renda Retido na Fonte os pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, mercê da aplicação do § 1º art. 61 da Lei nº 8.81/95, c/c o § 1º do art. 674 do RIR/99.

NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A mera discordância com a motivação não é suficiente para que se declare a nulidade de auto de infração ou acórdão de DRJ por alegada ausência de motivação.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

Constitui inovação recursal a alegação, deduzida na fase recursal, de fundamento jurídico não suscitado na impugnação e não apreciado pela instância a quo.

INCONSTITUCIONALIDADE

O questionamento quanto à inconstitucionalidade de lei ultrapassa os limites da competência administrativa, nos termos da Súmula CARF n. 2.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 124 DO CTN.

A comprovação da ocorrência de sonegação, fraude (strictu sensu) ou conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/1964 autoriza a imputação de responsabilidade solidária nos termos do art. 124, I, do CTN.

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. ART. 135 DO CTN.

Atribui-se responsabilidade pelo crédito tributário a terceiros quando se comprova a ação com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento aos recursos voluntários, nos termos do voto do Relator, apenas para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Sala de Sessões, em 12 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários movidos pelo recorrente e responsáveis solidários contra acórdão da DRJ que julgou improcedentes as impugnações movidas contra auto de infração (efl. 10.570), que exige IRPJ e reflexos relativos aos anos-calendários de 2014, 2015 e 2016, e cujas circunstâncias materiais foram bem narradas no relatório do acórdão recorrido (efls. 11629/11652):

Trata-se de exigência de crédito tributário de IRPJ – imposto de renda pessoa jurídica (fl. 10.570), CSLL, PIS, Cofins, IRRF e Muldi, relativo aos anos-calendário 2014, 2015 e 2016, com imposição da multa de ofício no percentual de 150% prevista no art. 44, §1º, da Lei 9.430/1996, conforme quadro abaixo extraído do Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal (fl. 10.747):

Documento	Tributo	Crédito Tributário
Auto de Infração	IRPJ	R\$ 38.211.569,98
Auto de Infração	PIS/PASEP	R\$ 658.732,02
Auto de Infração	CSLL	R\$ 4.539.061,42
Auto de Infração	COFINS	R\$ 3.034.159,10
Auto de Infração	IRRF	R\$ 42.669.945,10
Auto de Infração	MULDI	R\$ 16.097.187,63
Auto de Infração	CSLL	R\$ 7.595.062,40
Auto de Infração	IRRF	R\$ 7.619.713,13

A Autoridade Fiscal identificou as infrações adiante relacionadas, conforme indicadas no Auto de Infração ("AI") principal (IRPJ):

- 1) CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. DESPESAS NÃO COMPROVADAS. Despesas não comprovadas apuradas conforme item 4 do Relatório Fiscal, com apuração reflexa do imposto de renda na fonte consoante item 8 do citado Relatório;
- 2) CUSTO DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS. COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE CUSTOS. Contabilização de custos com base em documentos inidôneos, conforme item 5 do Relatório Fiscal;
- 3) CUSTO DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS. COMPRA LANÇADA EM DUPLICIDADE. Glosa do valor de compra lançada em duplicidade, conforme item 6 do Relatório Fiscal;
- 4) ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. DESPESA INDEDUTÍVEL. Valor não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, conforme item 7 do Relatório Fiscal;
- 5) IRPJ NÃO DECLARADO. IMPOSTO DE RENDA DECLARADO SOB AÇÃO FISCAL Lançamento que se formaliza de ofício, correspondente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica declarado pela empresa no curso da ação fiscal, excluída a espontaneidade de que trata o art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, conforme item 9 do Relatório Fiscal.

Taize Machado Gonçalves, Wagner Medeiros Fernandes Gonçalves, Wagner Machado Gonçalves, Comércio de Frutas PB Eireli e Sucos Kiki Eireli integram também o pólo passivo na condição de responsáveis pelo crédito tributário.

Os fatos estão detalhadamente descritos no Termo de Constatação Fiscal ("TCF" – fl. 10.428) e no Relatório Fiscal ("RF" – fl. 10.502).

Há exigência de crédito tributário de IPI no processo nº 16004.720145/2019-49 relativo a AI originário da mesma ação fiscal.

Citrus Juice Eireli (Contribuinte) e o responsabilizado Wagner Machado Gonçalves apresentaram Impugnação em peça única (Fl. 10.791).

As razões de contestação estão resumidamente reunidas no tópico "REQUERIMENTOS", verbis:

"Diante do exposto, requer-se seja julgada procedente a presente impugnação aos Autos de Infração oriundo do Processo Adm. N° 16004-720.143/2019- 50, cancelando totalmente o presente Auto de Infração, para fins de reconhecer: A nulidade 'ab initio' do auto de infração, acolhendo-se a preliminar arguida:

a) A atuação da fiscalização não foi conduzida segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé, observando a lei e o direito, fato que acarreta no pedido de nulidade de todo o processo de fiscalização embasado no Procedimento fiscal. N° 0810700.2018.00296-2, por flagrante desrespeito aos direitos do contribuinte, pois conforme argumentação exposta no Tópico 'II', 'a', a atuação se deu com base em Mandado de Procedimento Fiscal vencido, com eficácia expirada, sem qualquer prorrogação e sem intimação do Contribuinte sobre prorrogação;

b) Em caso de não acatamento da preliminar supra, requer-se ainda o acolhimento integral ao cancelamento do presente processo administrativo, com base no enquadramento legal utilizado em desacordo com a legislação de regência, tudo conforme delineado no Tópico 'II', 'b';

c) Em caso de não acatamento ainda das preliminares acima, requer-se, ainda, o reconhecimento da decadência dos períodos apontados no Tópico 'II', 'c';

Caso seja superada a preliminar arguida, o que não se espera, no mérito, os Impugnantes requerem:

d) A Exclusão da solidariedade passiva atribuída ao Impugnante Wagner Machado Gonçalves, diante de todo o exposto alhures, bem como em atendimento ao quanto disposto no art.135, III do CTN;

e) Em continuidade, requer-se, ainda, o cancelamento integral de todas as autuações, tendo em vista a comprovação real de todas as operações realizadas, bem como a ausência de qualquer ilicitude, tudo de acordo com o quanto exposto no Tópico 'III', 'b';

f) Em caso de não acatamento das teses supra, requer-se, ainda, de modo subsidiário, que sejam canceladas as autuações a título de IRRF na alíquota de 35%, com base no Tópico 'III', 'c';

g) Ainda de modo subsidiário, requer-se o afastamento das multas aplicadas no patamar de 150%, limitando-se ao teto de 75%, de acordo com o disposto no Tópico 'III', 'd';"

Wagner Medeiros Fernandes Gonçalves e Sucos Kiki Eireli apresentaram Impugnação conjunta (fl. 10.910) assim como Taize Machado Gonçalves e Comércio de Frutas PB Eireli (fl. 10.846).

É o Relatório.

Nada obstante as impugnações apresentadas pelo recorrente e responsáveis, o acórdão da DRJ julgou improcedentes as pretensões impugnatórias, conforme ementa abaixo (efls. 11629/11652):

ASSUNTO:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

INCONSTITUCIONALIDADE. Descabe o exame de alegação de inconstitucionalidade no âmbito do processo administrativo tributário.

IMPUGNAÇÃO. INSTRUÇÃO. PROVAS. A impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

IMPUGNAÇÃO. AUSÊNCIA DE CONTESTAÇÃO EXPRESSA. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

IMPUGNAÇÃO. PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. Rejeita-se pedido para realização de diligência ou perícia quando constarem dos autos todos os elementos necessários à formação da convicção do julgador acerca das questões postas.

DECADÊNCIA. Aplica-se a norma de decadência do art. 173, I, do CTN nos casos comprovados de sonegação, fraude ou conluio.

CUSTOS E DESPESAS. ÔNUS DA PROVA. Cabe ao sujeito passivo a prova da efetividade da despesa ou custo registrado na sua contabilidade.

PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. INCIDÊNCIA DE IRPJ E IRRF.

A glosa de despesa ou custo e o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado são referentes a fatos geradores e contribuintes distintos e, portanto, são tributáveis pelo IRPJ (glosa de despesa ou custo) e pelo IRRF (pagamento).

MULTA QUALIFICADA.

A comprovação da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio pressupõe a aplicação da multa qualificada do art. 44, §1º, da Lei 9.430/1996.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao auto de infração reflexo a decisão adotada no julgamento do auto de infração matriz, em razão da coincidência de elementos de convicção presentes em ambos os lançamentos (matriz e reflexo).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 124 DO CTN.

A comprovação da ocorrência de sonegação, fraude (strictu sensu) ou conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/1964 autoriza a imputação de responsabilidade solidária nos termos do art. 124, I, do CTN.

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. ART. 135 DO CTN.

Atribui-se responsabilidade pelo crédito tributário a terceiros quando se comprova a ação com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignados e devidamente cientificados, tanto o recorrente como os responsáveis apresentam tempestivamente recursos voluntários, repisando e reafirmando as alegações já constantes nas petições impugnatórias, e, em especial, sustentando, em síntese:

Recurso Voluntário de SUCOS KIKI EIRELI e WAGNER MEDEIROS FERNANDES GONÇALVES (efls. 11710/11727), em que defenderam: a) Da Inexistência de Grupo Econômico – Responsabilização Indevida; b) Da Falta de Lastro Probatório para Responsabilizar os Recorrentes pelos arts. 135, III e art. 124, I do CTN; c) Da Necessidade de Prova Cabal – Entendimento CARF; d) Da Inexistência de Nexo Causal entre a suposta Fraude e os Recorrentes, para concluir que “não tendo a autoridade autuante comprovado que os Recorrentes participaram ou contribuíram para a suposta fraude alegada, não há como se admitir que lhe sejam atribuída qualquer tipo de responsabilidade”;

Recurso Voluntário de COMÉRCIO DE FRUTAS P. B. EIRELI e TAIZE MACHADO GONÇALVES (efls. 11730/11744), em que defenderam: a) Da suposta responsabilidade solidária de terceiros – ausência de grupo econômico; b) Da suposta responsabilidade solidária do sócio, consubstanciada na: b1) da ausência de fundamentação; b.2) Da Ausência de responsabilidade dos sócios; c) Ausência de fraude, dolo ou simulação;

Recurso Voluntário de CITRUS JUICE EIRELI e WAGNER MACHADO GONÇALVES (efls. 11749/11811), em que defenderam: a tempestividade do recurso; a III.1 – DA NULIDADE DO LANÇAMENTO ORA RECORRIDO; III.2 – DA INEXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO E A IMPOSSIBILIDADE DA INCLUSÃO DE TERCEIROS NA CONDIÇÃO DE RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS; III.3 - DO EXCESSO EM RESPONSABILIZAR OS RECORRENTES PELO ART. 135, III E ART. 124, I...; DO DIREITO: III.3 - DO EXCESSO EM RESPONSABILIZAR OS RECORRENTES PELO ART. 135, III E ART. 124, I; IV.2– DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO; IV.1 – DA EFETIVA OCORRÊNCIA DAS OPERAÇÕES GLOSADAS E A INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTOS SEM CAUSA; IV.1.1 – DA POSIÇÃO DO EGRÉGIO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS EM CASOS ANÁLOGOS AO PRESENTE; IV.2 – DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA PELA INFORMAÇÃO INEXATA, INCORRETA OU OMITIDA NA ECF e ECD. IMPOSSIBILIDADE DE COMINAÇÃO COM MULTA AGRAVADA; V. DA INCONSTITUCIONALIDADE DA TAXA SELIC E DA MULTA COM EFEITO CONFISCATÓRIO; VI - DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA; VII - DA DILIGÊNCIA NECESSÁRIA PARA O DESLINDE DA CAUSA E EXATA MENSURAÇÃO DOS VALORES LANÇADOS; VIII – DOS QUESITOS PARA A(S) PERÍCIA(S) E NOMEAÇÃO DE ASSISTENTE TÉCNICO, apresentando quesitos para perícia e, ao final, requerendo:

144. A Recorrente protesta por provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, especialmente a realização de diligências e a juntada de novos documentos e comprovantes, além de laudos elaborados por especialistas, comprovando a veracidade e regularidades dos procedimentos adotados em relação aos itens em discussão no presente processo.

145. Assim, uma vez também demonstrada e comprovada a nulidade, a insubsistência e improcedência do lançamento de ofício, requer a contribuinte seja acolhido o presente Recurso Voluntário para reformar a decisão recorrida, determinando-se a anulação ou cancelamento o débito fiscal lançado.

146. Caso assim Vossa Senhoria não entenda, que seja reconhecido, ao menos, as comprovações dos pagamentos efetuados, bem como efetue o cancelamento dos pagamentos reconhecidos como não identificados/sem causa pela autoridade fiscal.

147. Ademais, requer, ante as razões trazidas, sejam canceladas as multas por atraso na entrega da ECD e ECF, seja pela irregularidade na mensuração de suas bases, seja pela clara duplicidade, fato que também poderá ser verificado mediante diligência.

148. Por fim, requer seja reconhecido o direito da Recorrente, em consonância às decisões do STF, que seja reduzida as multas de 150% para o limite máximo de 100%, bem como seja cancelada a responsabilidade solidária do Sócio Sr. Wagner, considerando não ter sido identificada nenhuma postura do deste no sentido de fraudar o Fisco.

149. Requer, por fim, seja-lhe possibilitada a oportunidade de sustentar oralmente na sessão de julgamento.

Junta diversos documentos que entendem necessários para demonstração do alegado. Destaque-se a juntada do Parecer Técnico às efls. 15776/15806.

Por fim, a PFGN não apresentou contrarrazões.

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

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

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

No mérito, trata-se de exigência de crédito tributário de IRPJ – imposto de renda pessoa jurídica (fl. 10.570), CSLL, PIS, Cofins, IRRF e Muldi, relativo aos anos-calendário 2014, 2015 e 2016, com imposição da multa de ofício no percentual de 150% prevista no art. 44, §1º, da Lei 9.430/1996, em razão das seguintes acusações fiscais:

- 1) CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. DESPESAS NÃO COMPROVADAS. Despesas não comprovadas apuradas conforme item 4 do Relatório Fiscal, com apuração reflexa do imposto de renda na fonte consoante item 8 do citado Relatório;
- 2) CUSTO DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS. COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE CUSTOS. Contabilização de custos com base em documentos inidôneos, conforme item 5 do Relatório Fiscal;
- 3) CUSTO DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS. COMPRA LANÇADA EM DUPLICIDADE. Glosa do valor de compra lançada em duplicidade, conforme item 6 do Relatório Fiscal;
- 4) ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. DESPESA INDEDUTÍVEL. Valor não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, conforme item 7 do Relatório Fiscal;
- 5) IRPJ NÃO DECLARADO. IMPOSTO DE RENDA DECLARADO SOB AÇÃO FISCAL Lançamento que se formaliza de ofício, correspondente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica declarado pela empresa no curso da ação fiscal, excluída a espontaneidade de que trata o art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, conforme item 9 do Relatório Fiscal.

Taize Machado Gonçalves, Wagner Medeiros Fernandes Gonçalves, Wagner Machado Gonçalves, Comércio de Frutas PB Eireli e Sucos Kiki Eireli integram também o pólo passivo na condição de responsáveis pelo crédito tributário.

Feita essa contextualização, passo à análise dos fundamentos aduzidos pelos Recorrentes.

Os recorrentes sustentam preliminarmente a nulidade do lançamento, tendo em vista que a utilização de fundamento legal em desacordo com a legislação de regência. Isso porque, especificamente com relação ao Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, temos que a fiscalização sustenta o lançamento de ofício no fato de que, supostamente, algumas operações teriam sido efetuadas para destinatários não identificados, havendo que se registrar inclusive a contradição existente no relatório fiscal, que, em certos momentos, afirma que as despesas não foram comprovadas (Item 8 do Relatório Fiscal), em outros informa que os pagamentos efetuados não teriam comprovação da operação ou causa (Item 12 do Relatório Fiscal), e, por fim, registra que houveram supostos pagamentos sem causa contabilizados como empréstimos (Item 13 do Relatório Fiscal).

Contudo, **sem razão à recorrente**.

No caso há hialina clareza das razões de fato e de direito que levaram à autuação.

Dos fundamentos alegados, verifica-se se tratar de inconformismo do contribuinte em relação ao mérito da demanda, mormente a correta interpretação do art. 674 do RIR/99, razão pela qual entendo **não existir nulidade a ser sanada**.

No **mérito**, especificamente, a Recorrente questiona a aplicação do art. 61 da Lei n. 8.981/95 a casos em que se conhece o beneficiário, e se tenha como comprovada a operação e sua causa, citando como paradigma o Acórdão de número 1201-004.560.

Referido posicionamento tem seu mérito, eu mesmo tendo acompanhado essa linha de raciocínio em algumas ocasiões como ilustra o precedente abaixo:

Numero do processo: 17883.000059/2006-14

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Jan 19 00:00:00 UTC 2021

Data da publicação: Tue Mar 23 00:00:00 UTC 2021

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) Ano-calendário: 2001, 2002 IR-FONTE. BENEFICIÁRIO IDENTIFICADO. SUPOSTO PAGAMENTO SEM CAUSA. NÃO INCIDÊNCIA. Somente estão sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, trata-se de pressuposto legal constante do caput do artigo 61, da Lei nº 8.981/1995. Quando identificados os beneficiários, deve ser afastada a incidência do IR-Fonte. Com a identificação dos beneficiários é possível rastrear os pagamentos de forma a permitir que a autoridade fiscal averigue se os receptores declararam corretamente tais pagamentos e se os valores foram oferecidos à tributação, atuando eventual omissão de receitas. O legislador incluiu a hipótese

de pagamento sem causa para determinar se os valores recebidos pelo beneficiário estão sujeitos à tributação ou se configuram mera transferência patrimonial, sendo irrelevante ser a causa do pagamento lícita ou ilícita.

Numero da decisão: 1201-004.560

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para retirar da base de cálculo da exigência os pagamentos realizados a beneficiários identificados. Votaram pelo parcial provimento do recurso os conselheiros Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e Jeferson Teodorovicz. Votaram por negar provimento ao recurso os conselheiros Efigênio de Freitas Júnior (relator), Wilson Kazumi Nakayama e Neudson Cavalcante Albuquerque. A conselheira Gisele Barra Bossa foi designada para redigir o voto vencedor. (documento assinado digitalmente) Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente (documento assinado digitalmente) Efigênio de Freitas Júnior – Relator (documento assinado digitalmente) Gisele Barra Bossa – Redatora Designada Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Gisele Barra Bossa, Wilson Kazumi Nakayama, Alexandre Evaristo Pinto, Jeferson Teodorovicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Nome do relator: Efigênio de Freitas Júnior

Contudo, em tempos mais recentes, alterei meu posicionamento para adotar uma linha mais “literal” em relação à interpretação da referida regra, **considerando que o artigo 61 foi ampliado pelo legislador às hipóteses em que conhecido o beneficiário, mas não demonstrada a causa**, de se aplicar a referida regra:

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

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

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

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

Nesse sentido, o precedente abaixo:

Número do processo: 10280.001524/98-03

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Mar 14 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Tue Mar 28 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 1995, 1996, 1997 IRRF - PAGAMENTO SEM CAUSA OU SEM COMPROVAÇÃO COMPROVADA. Sujeitam-se ao Imposto de Renda Retido na Fonte os pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, mercê da aplicação do § 1º art. 61 da Lei nº 8.81/95, c/c o § 1º do art. 674 do RIR/99. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS CONTÁBEIS. INEXISTÊNCIA DE ILEGALIDADE. Porquanto o STF tenha decidido, sob o regime de repercussão geral, no julgamento do RE 601.314 de 24/02/2016, ser constitucional o art. 6º da LC 105/2001, fixando a tese relacionada ao Tema 255, segundo a qual o art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal, seus efeitos são de aplicação obrigatória, conforme o art. 62, § 1º e 2º do RICARF. NULIDADE POR CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS INDIVIDUALIZADOS. AUSÊNCIA DE EQUÍVOCO DA FISCALIZAÇÃO. Não há cerceamento ao direito de defesa a individualização pormenorizada dos depósitos bancários omitidos pelo sujeito passivo, em informações constantes do Termo de Verificação Fiscal e seus anexos.

Numero da decisão: 1201-005.757

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. (documento assinado digitalmente) Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente (documento assinado digitalmente) Fredy José Gomes de Albuquerque – Relator. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigenio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Fabio de Tarsis Gama Cordeiro, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Nome do relator: FREDY JOSE GOMES DE ALBUQUERQUE

Peço vênia para transcrever excerto do voto condutor do aresto:

Com clareza solar, vê-se que o dispositivo aplica-se a pagamentos efetuados aos recursos entregues a terceiros, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. Não há qualquer indicação de que o terceiro seja pessoa física ou jurídica.

Note-se que até os pagamentos contabilizados exigem comprovação da operação que lhe subjaz ou a indicação de sua causa, que há de ser lícita, vinculada às atividades da contribuinte, com caráter sinalagmático entre a causa do pagamento e seu respectivo beneficiário. Exige-se comprovação da obrigação que justifica e autoriza o pagamento, sob pena da saída do numerário exigir o pagamento do Imposto de Renda Retido na Fonte.

Vale para pagamentos destinados a pessoas físicas ou jurídicas, inexistindo razões para presumir que somente pagamentos a um deles possa ser alcançado pelo § 1º do art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Nesse aspecto, os recorrentes alegam que traz *a comprovação e vinculação da grande maioria das despesas em caráter exemplificativo, pleiteando, desde já, a realização de diligência, para qual serão expostos os quesitos oportunamente, nos termos que determina o artigo 16, inciso IV do Decreto 70.235.*

Contudo, **além de planilha de sua própria lavra, a recorrente não consegue demonstrar de forma conclusiva a causa das operações glosadas**, não se desvencilhando do ônus de comprovar suas alegações.

Com efeito, juntar documentos sem o correto cotejo e identificação inviabiliza a análise dos julgadores.

Isto porque, os documentos per se, **sem qualquer contextualização, não autorizam a qualquer conclusão.**

Neste ponto, importa transcrever excerto da decisão recorrida que bem analisou a matéria:

DAS GLOSAS DE DESPESAS E CUSTOS

Conforme relatado, foram glosados custos e despesas por falta de comprovação ou comprovação inidônea.

A infração indicada no AI do IRPJ como comprovação inidônea de custos no valor de R\$ 28.557.049,20 está assim descrita no tópico 5 do RF (pág. 5):

"Conforme relatado no item 11 abaixo (COFINS E PIS - INFRAÇÃO: AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO), a Citrus informou que nunca houve nenhum tipo de relação comercial com as empresas citadas no 'ANEXO 2 AO TERMO DE INÍCIO', não apresentando cópia dos comprovantes de pagamento, nem dos conhecimentos de transporte referentes às notas fiscais relacionadas nesse Anexo, bem como não comprovou as operações ou as causas que deram origem aos débitos em sua conta bancária, identificados no Anexo II ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 9, que relaciona as transferências bancárias (TEDs) da Citrus para a WILFLEX, que não foram devolvidas, no montante de R\$ 3.933.500,00. (f. 4292/4297).

Ante todo o exposto no referido item 11, as notas fiscais emitidas pela WILFLEX COMÉRCIO DE MADEIRAS EM GERAL LTDA EPP, CNPJ 11.389.975/0001-70,

doravante denominada WILFLEX, e AMM COMERCIAL LTDA EPP, CNPJ 21.407.152/0001-83, adiante designada simplesmente de AMM, se revelaram inidôneas, inexistindo, de fato, aquisição por parte da Citrus.

Da ECD da Citrus referente ao ano-calendário de 2015 extraíram-se os razões, com contrapartidas, das contas contábeis relativas às empresas mencionadas no 'ANEXO 2 AO TERMO DE INÍCIO', exibidos nos arquivos digitais intitulados 'RAZÃO DA CONTA DA WILFLEX -ANO 2015' e 'RAZÃO DA CONTA DA AMM ANO 2015', ambos em anexo.

Nesses razões nota-se que houve contabilização como custo (contas contábeis com códigos iniciados pelo número 3).

Elaborou-se a tabela 1 integrante do arquivo digital intitulado 'LANÇAMENTOS DE CUSTOS - WILFLEX E AMM', em anexo, na qual estão relacionados os lançamentos contábeis nas contas de custo, que são: código 3.1.1.01.0001 ('MATERIA PRIMA') e código 3.1.1.01.0002 ('COMPRA MERCADORIA').

Conforme exposto no item 6 abaixo (IRPJ e CSLL - INFRAÇÃO: COMPRA LANÇADA EM DUPLICIDADE), essas contas contábeis entraram no cômputo do montante de custos informado na ECF retificadora referente ao ano-calendário de 2015, fazendo parte do registro L300 (Demonstração do Resultado do Lucro Líquido Fiscal).

Portanto, tais valores devem ser glosados na determinação do lucro real.

No **item 2** do referido arquivo digital demonstra-se a apuração do valor total da glosa, de R\$ 28.557.049,20."

A Autoridade Fiscal investigou o histórico cadastral das duas empresas, a movimentação financeira, a atividade dos sócios, etc.

Sobre Wilflex, relacionou as seguintes constatações:

Segundo a Dimof (Declaração de informações sobre movimentação financeira), os valores creditados em contas correntes no ano-calendário 2015 totalizaram R\$ 4.232.000,00, embora tenham sido emitidas 26 notas fiscais em nome da Contribuinte no total de R\$ 22.285.895,00, referentes a 117.294,18 toneladas de cavaco de madeira, correspondendo a 4.344 caminhões de 27 toneladas de carga. Todas as notas fiscais eletrônicas emitidas pela Wilflex em 2015 tiveram como destinatária a Contribuinte;

b) Não consta dos aplicativos D01 e Renavam nenhum bem em seu nome;

c) foi baixada do CNPJ mediante o Ato Declaratório Executivo nº 15, de 24/02/2016 (fl. 10.361), por inexistência de fato conforme constatações em 2015.

Acerca de **Raimundo Mesquita Araújo**, proprietário da empresa, informou:

não há bem em seu nome nos sistemas DO1 e Renavam;

ele não entregou Dirpf referente ao ano-calendário 2015. Nos dois períodos anteriores, houve transmissão apenas da declaração relativa ao ano-calendário 2013, da qual consta rendimento total de R\$ 24.000,00 e, como bens e direitos, apenas as cotas do capital social da Wilflex e de Raimundo M. Araújo Promoções e Eventos EPP, CNPJ 12598300/0001-01;

consta da Dimof movimentação de R\$ 27.416,42 em 2015;

aparece na Dirf com rendimento tributável de R\$ 0,001 (um centavo) em 2017;

e) Raimundo M. Araújo Promoções e Eventos EPP apresenta situação "inapta";

f) segundo extratos do Portal CNIS, obtidos em 24/04/2019, Raimundo Mesquita Araújo trabalhou como empregado no período de 05/08/1991 a 11/06/2015, apresentando vínculo empregatício com o Auto posto HD Ltda (CNPJ 62.676.523/0001-00) no período de 01/11/2011 a 11/06/2015, com remunerações mensais iguais ou inferiores a R\$ 1.657,63;

g) o endereço do Posto Pauliceia, para o qual há registro de emprego conforme referidos extratos do Portal CNIS, coincide com o endereço secundário de Raimundo Mesquita Araújo, registrado no CNIS.

Quanto à AMM, não teve o endereço encontrado no Google Maps, não contam do Dossiê Integrado informações de declarações (DCTF, Dimof, etc.) e não apresentou DIPJ, ECD ou ECF. Foi declarada "inapta" em 16/10/2018 em razão de omissão de declarações.

Apesar da ausência de informação em Dimof, foram emitidas 18 notas fiscais em nome da Contribuinte, no valor total de R\$ 13.886.340,00, referentes a 73.086,00 toneladas cavaco de madeira, correspondendo a 2.706 caminhões de 27 toneladas de carga.

Os sócios não entregaram Dirpf entre 2011 e 2018 e não constam da DO1 e do Renavam bens nos seus nomes. Segundo a Dimof, o sócio Wesley Jackson Félix Ferreira apresentou movimentação financeira de R\$ 18.776,40 e a sócia Margarida Carmagnani movimentou R\$ 45.431,82, em 2015.

(...)

Na Impugnação, a Contribuinte afirmou que as duas empresas, Wilflex e

AMM, eram as suas maiores fornecedoras de cavaco de madeira utilizado "como biomassa de geração de energia para alimentar seus 2 geradores de gás quente (GGQ), bem como suas 2 caldeiras". A baixa posterior das duas não descaracterizaria a ocorrência das operações anteriores à baixa.

Alegou um consumo anual aproximado de 434 mil toneladas de cavaco de madeira para a sua "principal e essencial atividade". As conclusões da Autoridade Fiscal teriam "tons de deboche e ares de ganância".

Na sua visão, caberia à Fiscalização comprovar que as operações não foram realizadas.

Concluiu:

"Portanto, restando comprovado que a biomassa (cavaco de madeira) é de suma e fundamental importância para manutenção das atividades da autuada, não há que se falar que os pagamentos efetuados às empresas Wilflex e AMM que, repitam-se, sempre atuaram no ramo do comércio de madeiras, não tivessem causa.

Pelo contrário: tanto tinham causa e fundamento, que caso não comprassem tais cavacos de madeira, a sua biomassa principal para alimentação e manutenção dos seus geradores de gás quente e de suas caldeiras, as atividades da Citrus Juice fatalmente estariam fadadas ao fracasso."

Juntou "estudo" acerca da utilização do cavaco de madeira e requereu a realização de diligência ou perícia.

O adequado enfrentamento da matéria pressupõe o esclarecimento acerca do ônus probatório no caso de custos e despesas.

Como regra geral, incumbe ao Fisco o ônus de provar a existência do fato gerador tributário.

(...)]

No entanto, tratando-se de custo ou despesa, itens redutores da base de cálculo tributável, cabe ao sujeito passivo comprovar a legitimidade do seu lançamento contábil, também conforme a jurisprudência administrativa assim resumida na orientação de Antônio da Silva Cabral⁶:

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

Dessa forma, deve-se avaliar se as alegações da Contribuinte postas na Impugnação estão corroboradas por provas adequadas.

Como visto acima no tópico "Da apresentação de provas na impugnação", a Impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

O elemento de prova apresentado com a Impugnação foi o "estudo" acima referido (fl. 10.831). Tal documento, ilustrado por fotografias, contém afirmações da necessidade do cavaco de madeira para a atividade da Contribuinte acompanhadas de demonstração numérica de quantidades supostamente consumidas.

Contudo, nada acrescenta para a comprovação da efetiva realização das operações.

Quanto à diligência, o requerimento correspondente deve vir acompanhado da exposição dos motivos que o justifique e dos quesitos referentes aos exames desejados, nos termos do art. 16, IV, do Decreto 70.235/1972.

Trata-se de medida desnecessária.

A infração está definida e acompanhada das provas coletadas durante a fase investigatória, inclusive mediante diligências nas terceiras pessoas abrangidas pelas operações da Contribuinte, e os valores apurados constam dos demonstrativos dos AI e das diversas planilhas elaboradas pela Autoridade Fiscal.

Na Impugnação, a Contribuinte não trouxe aos autos provas efetivas em contraposição às juntadas pela Fiscalização e não comprovou indício de erro no levantamento fiscal. Limitou-se a alegar sem demonstrar qualquer aspecto que justificasse o retomo do processo à unidade de origem para realização de diligência. Não há na Impugnação a indicação fundamentada de qualquer dúvida a ser dirimida mediante diligência.

Em minha leitura, a Recorrente não foi capaz de afastar as conclusões alcançadas pela DRJ, **devendo-se ser mantido o acórdão recorrido nesse ponto.**

Os recorrentes sustentam ainda que **não estariam atendidos os pressupostos para qualificação da multa.**

Conforme tenho sustentado, a qualificação da multa pressupõe a discriminação por parte da fiscalização da conduta dolosa prescrita em lei. Nessa linha as conclusões de Przepiorka e Nóbrega:

Em senda conclusiva, percebe-se que tivemos o cuidado de assinalar, preliminarmente, que o objeto do presente artigo não tinha a ver com o estudo ou a análise da alíquota ou do percentual da multa qualificada em si

considerados, mas, antes, entendemos por tratar tão-somente do dever jurídico de investigação ou encargo da prova no que diz com a demonstração e comprovação dos elementos ensejadores da respectiva qualificação, que deve ser realizada com fundamento nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

A primeira ideia que sustentamos foi a de que a multa qualificada deve ser aplicada apenas nos casos em que restar devidamente demonstrada e comprovada a ocorrência da sonegação, da fraude ou do conluio. Nesse contexto, discorreremos sobre cada um dos institutos a partir da análise da legislação de regência e, também, à luz das lições lançadas pela doutrina especializada, e, aí, no final, consignamos que o traço característico e comum nas três modalidades – sonegação, fraude ou conluio – é a conduta dolosa, ou seja, o dolo, o qual, aliás, consubstancia-se em elementos relativos à vontade e à consciência, é, portanto, o requisito inafastável para que a multa seja aplicada na modalidade qualificada.

Posteriormente, e com fundamento no artigo 142 do Código Tributário Nacional, laboramos com a ideia de que, se é certo que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória e, no caso, a autoridade tem, na verdade, um dever jurídicos de investigação ou encargo da prova no que diz com a comprovação da ocorrência da fato tal qual descrito abstratamente na norma superior, também é certo que, se a aplicação da multa qualificada é medida excepcional, caberá à própria autoridade fiscal o dever jurídico da prova no sentido de demonstrar cabalmente que o contribuinte praticou quaisquer daquelas condutas dolosas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Aliás, veja-se que, nesse ponto, sustentamos a premissa de que nossa linha de entendimento levava em conta não apenas a imposição contida no artigo 142 do CTN, que atribui à autoridade a aplicação da penalidade cabível, mas, também, e de forma conjunta, a própria previsão do artigo 149, inciso VI do CTN, que determina, expressamente, que a autoridade deve comprovar a ação ou omissão ensejadora da aplicação da multa, e, também, a previsão contida no artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, que, a rigor, estabelece que o lançamento do tributo e a exigência da penalidade devem estar acompanhados dos elementos indispensáveis à comprovação do ilícito.

Depois que fixamos essas premissas, entendemos por elencar e analisar alguns dos recentes julgados da 1ª Turma da Câmara Superior do CARF que tratam da imposição da multa qualificada. E, aí, percebemos que a linha de entendimento que sustentamos no presente estudo tem ecoado na jurisprudência da 1ª Turma da Câmara Superior do CARF. É que a jurisprudência da 1ª Turma tem caminhado no sentido de consolidar entendimento de que cabe à fiscalização demonstrar o dolo, a fraude ou o conluio no caso concreto, indicando expressamente a pertinência lógica entre o referido ato e a infração identificada, bem como tem afastado a multa qualificada nos casos em que resta comprovado que se trata de divergência na interpretação da legislação tributária (O Dever Jurídico da Prova dos Elementos Ensejadores da Qualificação da Multa de Ofício à luz da Jurisprudência do CARF. In ROCHA, Thabitta de S.; DE LIMA, Bruno Rodrigues Teixeira (Coord.). *Controvérsias no Direito Tributário Contemporâneo*. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2023, p. 57-86)

Neste aspecto, o acórdão n. 1201-005.577, de 21/09/2022, de relatoria do conselheiro Efigênio de Freitas Júnior:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2012 LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO (LINDB). PROCESSO ADMINISTRATIVO. NÃO APLICÁVEL. Súmula CARF nº 169: O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. O ÓRGÃO JULGADOR NÃO ESTÁ OBRIGADO A SE PRONUNCIAR ACERCA DE TODOS ARGUMENTOS SUSCITADOS PELA RECORRENTE. O órgão julgador não está obrigado a se pronunciar acerca de todos os argumentos suscitados pela parte se os pontos analisados são suficientes para motivar e fundamentar sua decisão. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da recorrente, não significa haver falta de motivação ou cerceamento do direito à ampla defesa (EDcl no Mandado de Segurança nº 21.315 - DF, Diva Malerbi, STJ - Primeira Seção, DJE 15.06.2018). NULIDADE. PREJUÍZO. NÃO OCORRÊNCIA. No âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (pas de nullité sans grief). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a "declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte". DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. ART. 173, I, DO CTN. Súmula CARF nº 104: Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2012 ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA. Na aquisição de participação societária, para usufruir da dedução do ágio a empresa incorporada deve cumprir sua função social, estar autorizada por lei, ou apresentar alguma particularidade que permita tal dedução. Não se afigura legítimo a constituição de uma empresa para logo em seguida ser extinta. Permitir o uso da empresa como "veículo", vai de encontro ao princípio da preservação da empresa; seria permitir a constituição de uma empresa para em seguida "morrer" e deixar como herança a dedução do ágio. Não há falar-se em imiscuir-se nas diretrizes da pessoa jurídica, mas tão somente impedir que a empresa constituída com a única função de empresa de "passagem" funcione como arquétipo para a dedução do ágio. Afinal, funcionar como "passagem, veículo" não figura no rol das funções sociais da empresa. 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. No caso de planejamento tributário, a partir do conceito amplo de simulação, tem-se simulação-elusão, a qual decorre da elusão fiscal, situação em que o contribuinte evita a incidência tributária mediante interpretação equivocada da norma, que o conduz a formalizações distorcidas; porém desprovida do intuito de fraude - típico da simulação-evasão -, porquanto o contribuinte atendeu a todas as solicitações do Fisco, observou a legislação societária, com divulgação e registro nos órgãos públicos competentes; enfim, houve regularidade formal e transparência perante o Fisco. Nesse sentido, em razão de não restar configurado o intuito fraudulento na conduta praticada afasta-se a qualificação da multa, reduzindo-a para 75%. 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. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. A neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência direta da neutralidade do MEP, uma vez que o ágio/deságio é desdobramento do investimento; assim, na medida em que o art. 2º da Lei nº 7.689/88 também impõe a neutralidade da avaliação de investimento pelo MEP à CSLL, forçoso concluir que CSLL também está sujeita à neutralidade da amortização do ágio. Interpretar de forma diversa significaria tributar a receita decorrente da amortização do deságio, o que não se afigura razoável em face da neutralidade; todavia, essa conclusão seria inevitável caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio. Ademais, aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Por sua completude, peço vênias para transcrever as razões ali aduzidas, adotando-as como fundamento de decidir:

Multa de ofício qualificada de 150%

177. Insurge-se a recorrente contra a multa qualificada de 150% ante a inoportunidade de fraude, conluio ou sonegação, aduz que no “máximo, se trata de uma questão de “erro de interpretação” acerca da licitude das

operações societárias, o que afasta, por consequência, o dolo e a má-fé (requisitos necessários à configuração da ilicitude mencionada no TVF e no acórdão recorrido)”, bem como invoca decisão favorável ao contribuinte nos autos do Processo Administrativo nº 16682.721208/2012-16.

178. Sustenta que “(i)prestou informações detalhadas e forneceu todos os documentos solicitados à Fiscalização, sem retardar, impedir, atrapalhar, nem confundir o trabalho fiscal; e (ii) registrou, arquivou e submeteu à análise todos os atos societários nos órgãos de registro competentes”.

179. A despeito das várias alterações no art. 44 da Lei 9.430, de 1996, na essência, esse dispositivo sempre estabeleceu condutas objetivamente concretas para fins de aplicação da multa de 75%, quais sejam, “falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata”.

180. No tocante à multa qualificada de 150%, a redação anterior determinava a aplicação desse percentual “nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.” O novo dispositivo inserto pela Lei nº 11.488, de 2007, determina a aplicação desse percentual “nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 1964”.

(...)

190. Portanto, 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 .

O mesmo entendimento tem sido aplicado em casos semelhantes pela CSRF, como ilustra o acórdão n. 9101-006.532, de 27/04/2023:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2012, 2013, 2014 RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESA-VEÍCULO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente interposição de empresa-veículo cujo propósito comercial é reconhecido em razão de circunstâncias distintas daquelas verificadas na operação examinada no acórdão recorrido. MULTA QUALIFICADA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VÍCIO DE CAUSA. DESCABIMENTO. Sendo caracterizado o vício da causa e fixado o entendimento de que houve a prática de um planejamento tributário não oponível ao fisco, não deve prevalecer a qualificação da multa de ofício aplicada pela fiscalização. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A

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

No caso concreto, extrai-se do TVF (Relatório Fiscal) que a multa foi qualificada pelos seguintes fundamentos:

17. DA MULTA DE 150%

Veremos, a seguir, que a atitude dolosa da Citrus abrange todos os tributos e contribuições ora lançados.

A situação da Citrus em relação ao seu verdadeiro quadro societário também é considerada na qualificação da multa, consoante subitem abaixo.

17.1. RELATIVA AOS CUSTOS NÃO COMPROVADOS

Face ao exibido no item 11 (COFINS E PIS - INFRAÇÃO: AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO) deste relatório, conclui-se o seguinte:

Ante o exposto, não resta dúvida de que as empresas WILFLEX e AMM emitiram notas fiscais em nome da Citrus, cujas mercadorias não existiram de fato, ou seja, notas fiscais verdadeiras, porém, o conteúdo sendo falso, inexistindo aquisição de bem. Trata-se de fraude perpetrada para redução da COFINS e PIS, bem como do IRPJ e da CSLL, uma vez que o valor dessas notas também integrou a contabilidade da Citrus e o custo informado na ECF entregue por ela. Outrossim, ficou evidente que a WILFLEX foi utilizada unicamente pela Citrus no ano-calendário de 2015, como uma "ferramenta" para emissão das notas fiscais fraudulentas.

A simulação de compras e de pagamentos por elas também serviu para justificar a redução do saldo devedor do caixa da Citrus, como forma de ocultar o(s) real(is) beneficiário(s) do respectivo montante. Dessome-se do inteiro teor do TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL (ANEXO DO AUTO DE INFRAÇÃO) que, pelo menos, parte dos valores assim saídos do caixa da Citrus tenham sido destinados aos verdadeiros sócios e administradores da Citrus, identificados na introdução desse Termo de Constatação, mormente diante dos fatos, ali relatados, especialmente no item 4, evidenciadores de que parcela dos débitos bancários o foram.

Esses atos fraudulentos ensejaram vários reflexos tributários, reduzindo o montante dos tributos e contribuições devidos, conforme exposto nesse item 11, no item 5 (IRPJ e CSLL- INFRAÇÃO: COMPROVAÇÃO INIDÔNEA

DE CUSTOS) e no subitem 12.2 (PAGAMENTOS RELATIVOS À WILFLEX E AMM) deste relatório.

No tocante à COFINS e PIS, veja-se que a fraude resultou na redução expressiva do montante dessas contribuições em relação ao período das glosas efetuadas por esta fiscalização (Ganeiro a agosto de 2015), o que se depreende por meio da comparação entre os valores da última coluna dos demonstrativos de apuração exibidos no arquivo digital "APURAÇÃO DOS DÉBITOS DA COFINS E PIS", em anexo, e as quantias registradas na última coluna da tabela contida no arquivo digital intitulado "COFINS E PISA PAGAR NAS EFD-CONTRIBUIÇÕES", também incluso.

Considerando o conteúdo dos referidos itens 5, 11 e subitem 12.2 deste relatório, bem como o exposto acima, resta caracterizada a fraude definida no art. 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

A meu ver, no caso, entendo que a fiscalização demonstrou a causa da qualificação da multa, assim como a conduta adicional necessária para a qualificação da multa, **devendo esta ser mantida.**

Contudo, 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.

No mais, devem ser afastados os fundamentos que buscam excluir a legislação tributária por suposta inconstitucionalidade, nos termos da Súmula CARF n. 2.

Nesse sentido, **não se pode acatar os fundamentos contrários à taxa Selic e aplicação da multa**, nos termos da Súmula CARF n. 4¹, tampouco as alegações que buscam limitar o escopo do art. 61 da Lei n. 8.981/95.

Da mesma forma, **não se conhece das alegações relativas às multas por descumprimento de obrigações acessórias**, haja vista se tratar de **matéria não expressamente impugnada na fase impugnatória**, portanto, não sujeita ao efeito devolutivo nessa fase processual, sob o risco de supressão de instância.

Quanto às **responsabilidades tributárias**, antes de analisar cada situação individualizada, gostaria de estabelecer algumas premissas.

O Código Tributário Nacional, em atendimento ao disposto no art. 146 da Constituição Federal, estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária é o contribuinte, que mantém relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário ou o responsável, cuja obrigação decorre exclusivamente de disposição expressa em lei.

Assim, *“o responsável recolhe o tributo porque a lei assim determina, não porque realizou a materialidade descrita na norma de incidência tributária, apesar de o responsável possuir vínculo indireto com o fato que se subsume ao fato tributado”*².

¹ Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Essa é a lição de Misabel Derzi:

É que o sujeito passivo natural, que tirou proveito econômico do fato jurídico, como ensinou Rubens Gomes de Sousa, é o contribuinte, a pessoa que tem relação pessoal e direta com a situação jurídica em que se constitui o fato gerador da obrigação tributária, conforme o art. 121 do CTN. Por razões de praticidade, comodidade na arrecadação, garantia do crédito e proteção contra a evasão, o legislador pode eleger pessoa diversa, o chamado *responsável*. Por isso mesmo, o art. 128, garantindo a observância do princípio da capacidade econômica, determina que o responsável tributário seja vinculado indiretamente com o fato descrito na hipótese de incidência da norma *básica*. Isso significa que o fato gerador hipotético da norma *secundária* tem, ou deve ter *conexão ou relação de dependência*, com o fato gerador hipotético da norma *principal, básica ou matriz*³.

Assim, 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.

² DIAS, Karem Jureidini; PRZEPIORKA, Michell. Responsabilidade Tributária e Tax Compliance. In: SAAD-DINIZ, Eduardo; MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; RAMOS, Giulia. (Org.). **Tax Compliance e Injustiça Fiscal**. 1ed.São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2021, v. 1, p. 168-187.

³ DERZI, Misabel Abreu Machado. Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Org.). **Construindo o direito tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 170-171.

A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, 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 personalidade 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 desconsideração 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).

Assim, importa verificarmos o que dispõem os arts. 124 e 135, III do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Como visto, o art. 124, I pressupõe interesse comum com o fato gerador da obrigação principal. Em outras palavras, há solidariedade entre devedores, quando mais de um sujeito está no polo da mesma relação:

“O interesse comum dos participantes na realização do fato jurídico tributário é o que define, segundo o inciso I, o aparecimento da solidariedade entre os devedores. A expressão empregada, sobre ser vaga, não é um roteiro seguro para a identificação do nexo que se estabelece entre os devedores da prestação tributária. (...) Numa operação relativa à circulação de mercadorias, ninguém afirmaria inexistir convergência de interesses, unindo comerciante e adquirente, para a concretização do fato, se bem que o sujeito passivo seja aquele primeiro. (...) Aquilo que vemos repetir-se com frequência, em casos dessa natureza, é que o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inciso I do art. 124 do Código. (...) Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiverem no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 310 e 311).

De sua parte, 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)⁴. Deve-se, portanto, identificar o ato doloso que ensejou a responsabilização.

Estabelecidas essas premissas, **passo a analisar as situações de cada um dos responsáveis.**

Conforme relatado, Taize Machado Gonçalves, Wagner Medeiros Fernandes Gonçalves, Wagner Machado Gonçalves, Comércio de Frutas PB Eireli e Sucos Kiki Eireli integram também o pólo passivo na condição de responsáveis pelo crédito tributário.

Os responsáveis foram enquadrados no CTN conforme indicado na tabela abaixo:

Taize Machado Gonçalves	art. 124, I, e 135, III
Wagner Medeiros Fernandes Gonçalves	art. 124, I, e 135, III
Wagner Machado Gonçalves	art. 135, III
Comércio de Frutas PB Eireli	art. 124, I
Sucos Kiki Eireli	art. 124, I

Nas 74 páginas do TCF **estão descritos os fatos ensejadores da responsabilização.**

No **item 15** do Termo há o **resumo da motivação relativa às pessoas físicas e às pessoas jurídicas.**

No tocante às **pessoas físicas**, assim concluiu a Autoridade Fiscal, conforme descreveu o acórdão recorrido:

"Ante o exposto no presente Termo e no relatório fiscal anexo ao Auto de Infração, conclui-se que os reais sócios e administradores da Citrus (Wagner Medeiros, Taize e Wagner Machado) são os responsáveis pelos ilícitos tributários constatados em relação ao ano-calendário de 2014 e seguintes.

Restou evidenciado que as condutas de sonegação, conluio e fraude permeiam as relações dessas pessoas físicas desde antes do ano-calendário de 2014, envolvendo inclusive outras pessoas jurídicas além da Citrus, bem como empregados aliciados para serem interpostas pessoas no contrato social.

Em relação aos sócios administradores ocultos nos órgãos de registro, ou seja, Wagner Medeiros e Taize, dессome-se que eles tinham o mesmo interesse da Citrus nas situações que constituem os fatos geradores dos tributos e contribuições ora lançados, o que atrai a responsabilidade solidária nos termos do art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172, de 1966.

E todos (Wagner Machado, Taize e Wagner Medeiros) respondem solidariamente pelos créditos tributários ora lançados, com base no art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172, de 1966, uma vez que eram diretores da Citrus, comandando as atividades desta nos anos-calendário em que se constatou infração à legislação tributária (anos de 2014 a 2018).

Nessa senda, interessa notar que **o item 17 do Relatório Fiscal** anexo ao Auto de Infração **realça ações e omissões dolosas com infração de lei**, observadas pela fiscalização.

Presume-se que os referidos sócios administradores tinham conhecimento do expressivo montante envolvido nas simulações de compras da AMM e WILFLEX, ou seja, R\$ 36.172.235,00 de mercadorias descritas como 'cavaco de madeira', no volume total de

⁴ 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.

190.380,18 toneladas, peso equivalente a 7.051 (!!!) caminhões com capacidade de 27 toneladas cada um.

Desse valor total, R\$ 35.136.735,00 foram lançados na ECD da Citrus referente ao ano-calendário de 2015, conforme primeira tabela do item 2 integrante do arquivo digital intitulado 'LANÇAMENTOS DE CUSTOS - WILFLEX E AMM', em anexo.

Por sua vez, nas EFD-Contribuições constaram R\$ 38.631.405,00 em compras dessas empresas no ano-calendário de 2015, conforme 'ANEXO 2 AO TERMO DE INÍCIO', citado no item 11 do relatório fiscal anexo ao Auto de Infração.

(***)

Percebe-se que a decisão sobre a simulação dessas compras não partiria de um subalterno.

Em relação à falta de recolhimento e de declaração em DCTF do IRPJ, CSLL, COFINS, PIS e IPI, informados na ECF retificadora, nas EFD-Contribuições e nas EFD ICMS IPI transmitidas pela Citrus, referentes ao ano-calendário ou meses de 2015, acrescente-se, além do exposto no item 17.2 do relatório fiscal, que a Citrus recolhera, antes do início da fiscalização perante ela, apenas um total de R\$ 20.208,87 em tributos, multa e juros, conforme item 2 do Termo de Início e arquivo digital intitulado 'PAGAMENTOS COM DARF COM DATA DE APURAÇÃO DE 2015', em anexo, sendo que quase todos os pagamentos se referiam a retenções na fonte pagadora. Por outro lado, os valores de IRPJ, CSLL, COFINS, PIS e IPI informados apenas nas escriturações fiscais referidas alcançam um total de milhões de reais, o que transparece o envolvimento direto dos sócios administradores da Citrus na decisão de não recolher nem declarar esses valores ora lançados.

Quanto à ocultação dos verdadeiros sócios administradores da Citrus, claro está, pelo exposto neste Termo de Constatação e no relatório fiscal anexo ao Auto de Infração, que todos eles (Wagner Medeiros, Taize e Wagner Machado) participaram ativamente para a consecução desse fim, inclusive simulando empréstimos."

Seguem as conclusões referentes às pessoas jurídicas:

"a) que as empresas CITRUS JUICE BIRELI, CNPJ nº 11.186.770/0001-97, Comércio de Frutas P. B. BIRELI, CNPJ nº 38.910.188/0001-88, e SUCOS KIKI BIRELI, CNPJ nº 60.823.747/0001-71, fazem parte de um mesmo grupo econômico familiar, criado e controlado pelo pai Wagner Medeiros com a colaboração de seus filhos Wagner Machado e Taize;

b) que, desde anos antes de 2015, participam ativamente da empresa Comércio de Frutas P. B. BIRELI, como seus reais sócios administradores, Wagner Medeiros e sua filha Taize, sendo que esta inicialmente foi inserida no quadro societário, em 24/10/2003, como interposta pessoa de Wagner Medeiros.

Todas essas pessoas jurídicas tinham interesse comum nas situações que constituem os fatos geradores dos tributos e contribuições ora lançados.

Nesse sentido, veja-se que a Citrus representou uma continuidade das operações da SUCOS KIKI BIRELI, sem estabelecimento de uma filial no município de Itajobi, mas sim por meio de uma 'nova empresa', a Citrus, que permaneceu operando em conjunto com a SUCOS KIKI BIRELI na fabricação e comércio de sucos, diante da demonstrada utilização comum de endereços de e-mail, empregados etc.

Também calha notar que a Citrus tinha como seu grande suporte econômico a Comércio de Frutas P. B. BIRELI, que além de fornecer matéria-prima à Citrus e receber imóveis situados em Itajobi, no interesse da própria Citrus (dação em pagamento relatada acima), também era garantidora, inclusive com seus bens imóveis, de obrigações vultosas da Citrus, o que foi viabilizado devido ao controle por parte das mesmas pessoas naturais que detinham ocultamente o comando da Citrus (Wagner Medeiros e Taize).

Pelo exposto no presente Termo, resta evidente que as pessoas jurídicas em questão sujeitam-se a uma coordenação geral, de sentido econômico (não formal), visando a um objetivo comum, isto é, a produção e comercialização de sucos e seus subprodutos, para auferimento de lucros em benefício de Wagner Medeiros e seus filhos Wagner Machado e Taize.

Sabe-se que os grupos econômicos de fato não possuem estrutura organizacional, prescindem de critérios legais e podem ser definidos pelas relações jurídicas de interesses comuns. É o que ocorre no presente caso.

Face ao exposto, está evidenciada a existência de grupo econômico familiar, ensejando a responsabilidade solidária prevista no art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172, de 1966."

No caso, apesar de os responsáveis alegarem que não estariam presentes os requisitos para atribuição de responsabilidade tributária, os documentos constantes nos autos apontam para **conclusão diversa**.

Em minha leitura, a fiscalização demonstrou cabalmente que os responsáveis em várias oportunidades agiram com interesse comum, seja atuando como avalistas, seja na atuação em conjunto na aquisição de operações.

Não destoam a decisão recorrida:

Em resumo, as Impugnações dos Responsáveis contêm comentários sobre a legislação acerca da responsabilidade pelo crédito tributário e alegações diversas, tais como inexistência de grupo econômico de fato; distintas estruturas físicas e independência comercial e de gestão das 3 empresas envolvidas; ausência de prova do interesse comum e da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos; Taize ajudava na gestão da Contribuinte por ser irmã do titular da empresa, pessoa da sua confiança, portanto; o fato de as empresas serem de titularidade de pais e filhos não caracterizariam um grupo econômico, etc.

Conforme já indicado acima, a Autoridade Fiscal atribuiu responsabilidade pelo crédito tributário com suporte no art. 124, I, do CTN a Taize Machado Gonçalves, Wagner Medeiros Fernandes Gonçalves, Comércio de Frutas PB Eireli e Sucos Kiki Eireli.

Prescreve referido dispositivo:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;" (Destaque acrescido)

Conforme o PN Cosit/RFB 04/2018, a imposição de responsabilidade solidária do art. 124, I, do CTN não pode se dar de forma indiscriminada, sem uma delimitação clara do seu alcance, não se confundindo com aquela do art. 135 do CTN. O "signo distintivo" é o interesse comum.

O Parecer contém avaliação da legislação, da doutrina e das jurisprudências administrativa e judicial acerca do tema.

No que se comunica com o caso concreto, dispõe o Parecer:

"26. Preliminarmente, esclareça-se um fato: não é qualquer ilícito que pode ensejar a responsabilidade solidária. Ela deve conter um elemento doloso a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário (vide item 13.1), uma vez que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador surge exatamente na participação ativa e consciente de ilícito com esse objetivo. Há, portanto, em seu antecedente a ocorrência do ato ilícito, que necessariamente implica também a comprovação de vínculo entre todos os sujeitos passivos solidários.

26.1. O elemento doloso, por sua vez, constitui-se na vontade consciente de realizar o elemento do tipo ilícito. Seria a fraude, no sentido *latu da* palavra.

(..)

27.1. Casos típicos de ilícitos tributários são as condutas de sonegação, fraude (*strictu sensu*) e conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964: (...) (Destaque acrescido)

O contexto de fato relatado no TCF comprova a existência da coincidência de objetivos e da gestão conjunta e combinada, caracterizando o interesse comum segundo o entendimento da Administração Tributária expressado no PN Cosit/RFB 04/2018.

O interesse jurídico decorre da participação conjunta das pessoas na prática do fato gerador de forma indireta, como no caso concreto, quando todos dele se beneficiam em razão de manobras negociais e contábeis caracterizadoras de sonegação, fraude ou conluio.

Mantém-se, portanto, a responsabilização com suporte no art. 124, I, do Taize CTN.

Machado Gonçalves, Wagner Medeiros Fernandes Gonçalves e Wagner Machado Gonçalves foram responsabilizados com suporte no art. 135, III, do CTN. O art. 135 do CTN assim dispõe:

"Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a

obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

- as pessoas referidas no artigo anterior;
- os mandatários, prepostos e empregados;

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

A responsabilização fundamentada no art. 135 pressupõe a prova da ação de "gestão" conforme definida no *caput*, considerando que a infração à lei tributária é insuficiente para caracterização da responsabilidade do terceiro. A ocorrência da prática de atos além dos previstos em lei, contrato social ou estatuto é que autoriza a responsabilização. Como ilustração, admita-se a hipótese de infração à Lei Societária (Lei 6.404/1976).

Sobre o dispositivo legal, leciona Luciano Amaro⁷:

"Para que incida o dispositivo, um requisito básico é necessário: deve haver a prática de ato para o qual o terceiro não detinha poderes, ou de ato que tenha infringido a lei, o contrato social ou estatuto de uma sociedade. Se inexistir esse ato irregular, não cabe a invocação do preceito em tela.(...)"

Para que a responsabilidade se desloque do contribuinte para o terceiro, é preciso que o ato por este praticado escape totalmente das atribuições de gestão ou administração, o que frequentemente se dá em situações nas quais o representado ou administrado é (no plano privado), assim como o Fisco (no plano público), vítima de ilicitude praticada pelo representante ou administrador."

Segundo Luís Eduardo Schoueri⁸, o art. 135 "compreende as infrações a leis não tributárias, e, no que se refere às infrações a leis tributárias, excetua-se o mero inadimplemento".

O STJ, já no regime do repetitivo (art. 543-C, do antigo CPC – Lei 5.869/1973), firmou o entendimento da necessidade de comprovação da ação com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa. Nessa linha interpretativa é o acórdão do REsp 1.101.728-SP (Relator: Ministro Teori Albino Zavascki):

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que 'a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco' (R.Esp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08).

É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (REsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).

Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08." (Destaque acrescido)

Os fatos descritos bem comprovam a "infração" inserida no caput do art. 135 do CTN, já que seria impensável imaginar-se que o próprio contrato social autorizasse a prática de atos pelos gestores direcionados para a ilegalidade.

Há de se observar no caso concreto o enunciado da Súmula Carfnº 130:

"A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária."

Há questionamentos dos responsáveis coincidentes com os da Impugnação da Contribuinte, a exemplo da multa imposta, já enfrentados neste Voto.

Em meu entendimento, portanto, por concordar com a decisão recorrida nesse ponto, reputo como **correta a manutenção das responsabilidades tributárias no caso concreto, conforme acima ilustrado.**

Conclusão

Ante todo o exposto, dou parcial provimento aos recursos voluntários apenas para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz