



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>16004.720258/2017-82</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 1301-007.810 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 29 de julho de 2025                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b>  | HYUNDAI CAO A BRASIL LTDA. E OUTRO                   |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. LANÇAMENTO EM FACE DA PESSOA JURÍDICA CONCOMITANTE À RESPONSABILIZAÇÃO DE SEUS DIRETORES, GERENTES E REPRESENTANTES. ARTIGO 135, INCISO III DO CTN. RESPONSABILIDADE PESSOAL E EXCLUSIVA. EXCLUSÃO DA PESSOA JURÍDICA DO POLO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 130.

A imputação de responsabilidade tributária para diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado, com base no art. 135, III, do Código Tributário Nacional, não enseja a exclusão da responsabilidade do sujeito passivo principal, nos termos da Súmula CARF nº 130.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2012

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) – GLOSA DE DESPESAS OPERACIONAIS – COMPROVAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

O contribuinte tem o dever de comprovar a efetiva prestação dos serviços contratados e a necessidade das despesas incorridas para a manutenção da sua fonte produtora, nos termos do art. 299 do RIR/99. A ausência de provas robustas sobre a realização dos serviços justifica a glosa das despesas para fins de IRPJ e CSLL.

**Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF**

Ano-calendário: 2012

PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. INCIDÊNCIA DO IRRF.

Nos casos de pagamentos sem causa comprovada, incide o imposto de renda retido na fonte, à alíquota de 35%, conforme art. 61 da Lei nº 8.981/95. A incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte por pagamentos a beneficiários identificados subsiste em face da fonte pagadora se não comprovada a operação ou sua causa. Identificado o beneficiário e comprovado o pagamento, resta comprovada a “operação”, o que não se presta a afastar a comprovação de sua causa.

IRRF. ART. 61, § 1º, DA LEI Nº 8.981/1995. PAGAMENTOS SEM CAUSA. CONCOMITÂNCIA COM A TRIBUTAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS. POSSIBILIDADE.

A incidência do IRPJ e da CSLL sobre valores correspondentes a despesas glosadas, por ausência de comprovação da efetiva prestação de serviços, não impede a exigência simultânea do IRRF à alíquota de 35% prevista no art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981/1995, aplicável aos pagamentos cuja causa não restou comprovada. Tratam-se de hipóteses de incidência distintas, com fatos geradores e sujeitos passivos diversos: o IRPJ e a CSLL incidem sobre o lucro da pessoa jurídica, enquanto o IRRF incide sobre a renda presumidamente auferida por beneficiário não identificado ou sem causa comprovada, na condição de substituto tributário. Inexistência de bis in idem.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONFIGURAÇÃO DE SONEGAÇÃO, FRAUDE, CONLUIO. POSSIBILIDADE.

A caracterização de sonegação, fraude ou conluio na operação que deu causa ao lançamento tributário autoriza a aplicação da multa de ofício agravada, conforme art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96.

IRRF. ART. 61, § 1º, DA LEI Nº 8.981/1995. NATUREZA DE TRIBUTO. COBRANÇA CONCOMITANTE À MULTA QUALIFICADA. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE BIS IN IDEM.

O IRRF de 35% previsto no art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981/1995 tem natureza de tributo, incidindo sobre pagamentos sem causa comprovada ou beneficiários identificados, por responsável revestido na condição de substituto tributário. A multa qualificada de 150% prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996 constitui sanção pecuniária aplicada à fonte pagadora em razão de conduta dolosa que resulte em supressão ou redução do tributo. Tratam-se de institutos de natureza e finalidade distintas, cuja cumulação não configura bis in idem.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO. RETROATIVIDADE DA LEI Nº 14.689/2023. PENALIDADE MENOS SEVERA.

A redução do percentual da multa qualificada de 150% para 100%, introduzida pela Lei nº 14.689/2023, aplica-se retroativamente aos fatos geradores anteriores à sua vigência, por força do art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, em observância ao princípio da retroatividade da lei tributária mais benéfica ao contribuinte.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento aos recursos, nos termos do voto da Relatora, vencido o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, que lhes deu parcial provimento para cancelar a qualificação da multa de ofício em relação ao IRRF. Decidiu-se, por unanimidade de votos, que o percentual da multa qualificada será **reduzido** de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

*Assinado Digitalmente*

**Eduarda Lacerda Kanieski** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Taranto Malheiros** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Iágaro Jung Martins, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntários apresentados pela contribuinte **Hyundai Caoa Brasil Ltda.**, e **Carlos Alberto de Oliveira Andrade**, este na qualidade de responsável solidário, contra Acórdão que julgou improcedente às impugnações apresentadas em face de auto de

infração lavrado para exigência de IRPJ, CSLL, IRRF, multa de ofício qualificada no patamar de 150% e juros de mora, perfazendo o montante de total de R\$ 1.877.990,96.

Para uma análise detalhada dos fatos, adoto o relatório da 1ª Turma da DRJ de Porto Alegre/RS:

“(…)

*De acordo com o Termo de Descrição dos Fatos (fls. 178/217), o contribuinte, no ano-calendário de 2012, efetuou pagamentos de serviços à empresa Projeto - Consultoria Empresarial e Financeira Ltda., da qual Antonio Palocci Filho é sócio com 99% do capital social e um dos envolvidos na operação denominada "Lava Jato", deflagrada pelo MPF, Polícia Federal e Receita Federal.*

*O Ministério Público Federal - MPF - disponibilizou a consulta de alguns processos judiciais formalizados no âmbito da Operação Lava Jato, de forma que as denúncias oferecidas contra os operadores, empreiteiros, políticos e outros se tornaram públicas, permitindo consulta também a toda a documentação probatória apresentada pelo MPF, assim como os acordos de colaboração premiada firmados.*

*A Justiça Federal deferiu o compartilhamento de dados, provas e elementos produzidos no curso das investigações relativas a Antonio Palocci Filho e à pessoas a ele ligadas, em especial os dados bancários e documentos arrecadados na 35ª fase da Operação Lava Jato com a Receita Federal.*

*Atendendo intimação, a Hyundai CAO A apresentou CD contendo diversos arquivos, dentre os quais dois contratos de prestação de serviços, notas fiscais de prestação de serviços, notificação de rescisão de contrato e documentos com o timbre da empresa Projeto (Controle Mensal - Acionista, Material Para Discussão - Diretoria, Contratos CAO A - Situação e Proposta, Considerações sobre a Construção e Posicionamento de Marca e CAO A Rent a Car - Oportunidade para Novos Negócios).*

*Analizando a documentação apresentada e as respostas aos seus questionamentos, a fiscalização concluiu que **não ficou comprovada a efetiva prestação de serviços pela Projeto e, conseqüentemente, a necessidade das despesas incorridas, assim como a causa dos pagamentos, pois, para que os custos e as despesas sejam dedutíveis não basta comprovar que foram contratadas, assumidas e pagas. É indispensável, principalmente, comprovar que os dispêndios correspondem a bens ou serviços efetivamente recebidos e que os mesmos eram necessários, normais e usuais na atividade da empresa. O lançamento destes supostos custos e despesas e sua dedução, dependem, como a lei determina, de provas robustas de que os serviços foram efetivamente prestados.***

*Para a fiscalização, essas provas não foram apresentadas pela HYUNDAI CAO A, pois não basta a apresentação dos contratos, notas fiscais e comprovantes de pagamento. É necessário comprovar de forma cabal que os serviços foram prestados.*

**Em resposta prestada à fiscalização (fls. 69/73), a Hyundai CAO A esclareceu que, embora tenha empreendido os melhores esforços para localizar outros documentos e informações solicitados, não tinha sido possível identificá-los.**

A fiscalização registra que em outras respostas a Hyundai CAO A já havia se manifestado sobre a não identificação ou localização dos documentos solicitados.

Para a fiscalização, os serviços de consultoria são contratados quando a empresa precisa de uma opinião técnica experiente que possa melhorar sua performance ou resolver algum problema, ou seja, a empresa quer saber o que ela deve fazer ou deixar de fazer para aumentar suas receitas e diminuir seus custos, trabalhando de forma saudável e eficiente. A função da consultoria seria ajudar a empresa em algum ponto e esse ponto teria que estar bem claro e definido. Ou seja, para ser criado o vínculo com a consultoria deve existir uma queixa, uma necessidade ou um problema relatado pela empresa. Essa queixa, problema ou necessidade deve estar em evidência no Relatório. No material apresentado pelo contribuinte não aparece a descrição da queixa, do problema ou da forma pela qual o serviço da consultoria da Projeto poderia ajudar a HYUNDAI CAO A.

Para a fiscalização, consultoria deve ter experiência e ser especialista em alguns assuntos. Por isso, questiona qual é a especialidade da Projeto Consultoria? Como o cliente ficou sabendo da existência dessa consultoria?

**Para o autuante, como essência, os relatórios de consultoria devem apresentar os seguintes itens: a) descrição da situação enfrentada pela empresa (queixa) e do contexto no qual ela trabalha (condições de mercado e concorrência), com ênfase aos problemas e às oportunidades e alternativas criadas por essa situação; b) explicação dos procedimentos e métodos utilizados pelos consultores para atacarem o problema do cliente; c) elaboração de conclusões e recomendações.**

Nesses aspectos, o material apresentado pela HYUNDAI CAO A, que é idêntico ao apresentado pela CAO A, consiste principalmente em gráficos mostrando os dados internos da empresa.

Para o autuante, a obtenção e organização desses dados é um trabalho que deve ser feito obrigatoriamente pelo pessoal da própria empresa. Não haveria necessidade de consultoria externa apenas para elaboração de gráficos e análise de indicadores internos da empresa.

O autuante relata que também foram feitas considerações sobre os Logotipos da empresa, mas questiona a necessidade de contratar a Projeto para elaborar esse trabalho pagando pelos serviços milhões de reais.

*O atuante afirma que o relatório constante no arquivo "rotated.pdf" informa que o estudo de identidade da marca foi realizado pela empresa OZ Design, contratada pela CAO A, e que as considerações apresentadas pela Projeto são apenas para auxiliar na tomada de decisão e não tem a pretensão de ser um estudo de marketing, como se extrai dos seguintes trechos:*

*Considerando os estudos de identidade de marca Great Wall, realizados pela empresa OZ Design, contratada pela CAO A, a Projeto levanta algumas considerações, para um parecer definitivo a ser elaborado a partir de reuniões com as empresas e profissionais envolvidos.*

*Cabe ressaltar que as considerações aqui colocadas são apenas para auxiliar na tomada de decisão e não têm pretensão de ser um estudo de marketing, o qual deverá ser realizado por empresa especializada.*

*Como o estudo da loqomarca foi feito pela OZ Design e a decisão da CAO A acerca da definição deveria ser feito por outra empresa "especializada" no assunto, para a fiscalização restou desnecessário o trabalho elaborado pela Projeto.*

*Sobre a construção e posicionamento da marca, o relatório traz informações óbvias, que poderiam ser extraídas da Web por qualquer pessoa com conhecimento básico em informática. Aliás, parte do relatório foi obtida por meio de extração de dados públicos junto à internet (fonte Pesquisa Volkswagen – Elaboração SkywAlteR Consultoria e Marketing). Da mesma forma, sobre a estratégia e posicionamento da marca somente são apresentadas informações de conhecimento geral obtidas na web.*

*Para o atuante, como a própria Projeto reconheceu que as considerações apostas no relatório são apenas sugestões para facilitar a tomada de decisões, não seria crível que a Hyundai celebrasse o contrato para obter singelas sugestões, que não passam de opinião de empresa não especializada - leiga no assunto, pagando um preço tão elevado.*

*Ao questionar o porque da contratação da Projeto, o atuante transcreve notícias disponíveis no endereço <http://relatorioreservado.com.br/assunto/grupo-caoa/>, intituladas "Palocci atropela Caoa" e "Palocci empurra Lava Jato na direção das montadoras", nas quais afirmam que o ex-ministro, nas tratativas para fechar sua delação, relatou ter intermediado o repasse ilegal de recursos para parlamentares com o objetivo de aprovar medidas de interesse da CAO A e que uma possível delação de Antonio Palocci inquietaria também as montadoras, que teriam participado de um suposto esquema de propina para a obtenção de benefícios fiscais. Segundo a reportagem, um dos operadores da indústria automobilística seria o empresário Carlos Alberto Oliveira Andrada, da CAO A.*

*O atuante ressalta que, mediante Termo de Constatação e Intimação de 11/09/2017, foi intimado o Sr. Antonio Palocci Filho (i) a informar se, de fato, houve a prestação de serviços pela empresa Projeto para cada um dos tomadores de serviços relacionados, (ii) se, no caso de os serviços não terem sido prestados,*

*informar a causa dos pagamentos, (iii) no caso de os serviços terem sido prestados, mas não corresponderem aos valores recebidos, informar os valores que não correspondessem a efetiva prestação de serviços, causa dos pagamentos desses valores e as datas em que esses pagamentos foram efetuados.*

*Em razão do exposto, a fiscalização concluiu que as despesas incorridas pela Hyundai CAO A, decorrentes da prestação de serviços, não foram comprovadas, não foram necessárias e, por conseguinte, não são dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.*

*Da mesma forma, não ficou comprovada a causa dos pagamentos, ficando tais pagamentos sujeitos ao IRRF à alíquota de 35%.*

*Foi aplicada a multa de ofício de 150%, conforme previsto no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em razão da conduta fraudulenta adotada pelo contribuinte nos fatos aqui relatados.*

*Foi atribuída responsabilidade solidária pelo crédito tributário ao Sr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade, diretor presidente e administrador não sócio da Hyundai CAO A, pelo atos praticados com infração de lei, conforme previsto no art. 135, III, do Código Tributário Nacional, por assinar contratos de prestação de serviços ideologicamente falsos, formalizados para dar lastro a uma prestação de serviços que, de fato, não ocorreu.*

***A Hyundai CAO A do Brasil Ltda. apresentou a impugnação** de folhas 234 a 269, alegando ser incompatível dirigir-se, ao mesmo tempo, o auto de infração contra a empresa e contra o sócio administrador, visto que, como fundamento no art. 135, III, do Código Tributário Nacional, somente a este caberia responder pelo ato cometido com infração à lei ou ao estatuto. Como o agente fiscal tentou atingir dois alvos com apenas uma tentativa, o que não deve ser admitido por esta Turma de Julgamento, devem ser cancelados integralmente os autos de infração, tendo em vista a obscuridade com relação à definição do sujeito passivo da obrigação tributária, o desrespeito ao art. 142 do Código Tributário Nacional e a impossibilidade de aperfeiçoamento do lançamento pelo julgador administrativo.*

*Alega que o entendimento da fiscalização não deve prosperar, pois apresentou documentos, em resposta ao termo de intimação nº 01, que comprovam a efetividade dos serviços tomados da empresa Projeto Consultoria e que autorizam a dedutibilidade dos pagamentos como despesas. Além dos contratos, notas fiscais e comprovantes de pagamentos (doc. 3 - fls. 370/386), apresentou documento comprobatório da efetiva prestação de serviços, conforme documento "Considerações sobre a Construção e Posicionamento da Marca" (doc. 4 - fls. 387/433), o qual apresenta um resumo dos estudos para a introdução de uma nova marca automotiva no Brasil, relacionado à assessoria iniciada em julho de 2010 para negociação da exclusividade de distribuição e produção da montadora chinesa Great Wall.*

*Alega que o referido documento traz importantes noções mercadológicas a respeito do mercado automotivo, aproveitando o resultado de pesquisas de marketing realizadas por renomadas montadoras atuantes no mercado nacional, tomando como parâmetro a empresa JAC Motors.*

*Alega que todos os requisitos do relatório de consultoria, apontados pela fiscalização a) descrição da situação enfrentada pela empresa (queixa) e do contexto no qual ela trabalha (condições de mercado e concorrência), com ênfase aos problemas e às oportunidades e alternativas criadas por essa situação; b) explicação dos procedimentos e métodos utilizados pelos consultores para atacarem o problema do cliente; c) elaboração de conclusões e recomendações, foram atendidos”*

*Com relação ao item a mencionado pelo Fiscal, como visto acima, a empresa Projeto delimitou o contexto fático apresentado pela Impugnante, que diz respeito à pretensa parceria com a montadora chinesa Great Wall; com relação ao item b, a empresa Projeto demonstrou que suas conclusões estavam pautadas em estudos do mercado nacional e em caso semelhante, envolvendo a montadora chinesa JAC Motors; quanto ao item c, a empresa Projeto apresentou conclusões tendentes a assessorar a Impugnante em seu objetivo de firmar a parceria com a montadora Great Wall, apontando fatores sensíveis para o negócio como: opinião do mercado consumidor aos veículos chineses, necessidade de oferecer condições de garantia atrativas, bem como de investimento na área de assistência técnica (fl. 8 da apresentação), a relevância dos serviços prestados foi tamanha que a Impugnante optou por não concretizar o negócio estudado com a montadora chinesa Great Wall.*

*No que diz respeito ao Material para Discussão - Diretoria, alega a empresa Projeto calculou a margem operacional e a margem líquida apuradas nos anos de 2010 a 2012. Para chegar aos índices foi necessário à Projeto calcular o lucro obtido em cada unidade vendida, razão pela qual não pode prevalecer a narrativa fiscal que pretende desconstruir a relevância do serviço tomado. A partir desse levantamento econômico, foram apresentadas conclusões apuradas no sentido de que os Índices de rentabilidade (ROA - retorno sobre Ativos e ROE - Retorno sobre Patrimônio) apresentam uma queda de 2010 para 2011; foi também questionado o conceito contábil adotado para tratar diversas entradas como receita operacional, tais como incentivos fiscais e outros não recorrentes (fl. 11do documento)*

*Alega que, além disso, foram apresentadas conclusões relevantes para o futuro de seus negócios, tais como: a deficiência das operações celebradas com automóveis FORD; a representatividade das operações com automóveis SUBARU; as perdas incorridas com o modelo adotado de financiamento com capital próprio; as vantagens na internalização das operações de hedge; dentre outras (fls. 8 e 14 do documento).*

*Em relação a CAO A Rent a Car, alega que a Projeto prestou assessoria ainda na fase desenvolvimento do negócio, levantando diversos índices econômicos, traçando o perfil do público alvo e as principais características do setor, além de uma comparação com diversas outras empresas do setor, apresentando conclusões a respeito dos benefícios e vantagens competitivas do novo negócio (fls. 7 e 8 do documento).*

*Alega que os fatos analisados não se subsumem à hipótese de incidência prevista no art. 674 do RIR/99, pois não se pode confundir causa, que possui relevância para o direito, com os motivos, estes sem relevância jurídica. A causa apenas teria relevância para a análise acerca da validade dos negócios jurídicos. Nesse sentido, uma vez percebido algum vício com relação à causa do negócio jurídico, ele será considerado sem efeitos.*

*Alega que, sendo a licitude da causa relevante, caso o negócio jurídico seja considerado ilícito, as consequências seriam a invalidade do contrato de prestação de serviços celebrado e a glosa das despesas cujos pagamentos sejam decorrentes de tais contratos.*

*Alega que, admitindo-se que todos os fatos narrados no relatório fiscal, visando comprovar que a causa dos pagamentos realizados pela CAO A era propina e não a contratação de serviços, sejam verdadeiros, não se pode esquecer que, se de um lado, o fundamento da autuação seria o pagamento a beneficiário não identificado, por outro lado, existem diversos trechos do relatório fiscal que comprovam a sua ciência a respeito de quem foram os reais beneficiários dos pagamentos. Ou seja, apesar de ter alegado que os pagamentos teriam sido a beneficiários não identificados, o Agente Fiscal tinha conhecimento de que todos os pagamentos foram realizados para a empresa Projeto e supõe ainda que os beneficiários finais de tais recursos seriam os sócios de referida empresa.*

*Desse modo, alega, a fiscalização poderia ter intimado os beneficiários dos pagamentos, objetivando apurar se tais valores foram oferecidos à tributação. Assim, não haveria a necessidade de aplicação do citado art. 674 do RIR/99.*

*Alega que, mesmo que se entendam como corretas as alegações expostas pelo autuante, é necessário reconhecer que o poder de punir do Fisco deve encontrar limite, não se possibilitando a geração de um crédito totalmente desproporcional à riqueza relacionada (Cita exemplo de pagamento de R\$ 100,00, cujo crédito tributário total atingiria o montante de R\$ 237,50).*

*Alega que existe a comprovação no próprio relatório fiscal acerca da existência da causa e da identificação dos beneficiários dos pagamentos, razão pela qual não há qualquer impedimento para a tributação das pessoas jurídicas que sofreram o acréscimo patrimonial.*

*Alega que não é possível a cobrança do IRRF simultaneamente com a tributação do IRPJ e CSLL, como ocorre no presente processo, pois ocorre a dupla tributação*

sobre os mesmos fatos, configurando uma evidente situação de bis in idem, situação já consolidada no âmbito do julgamento administrativo.

Alega que, a partir da edição da Lei nº 9.249, de 1995,, houve a opção pelo legislador de se tributar a pessoa jurídica de forma segregada, implicando na conclusão de que, se o rendimento foi nela tributado, não haveria mais a possibilidade de tributação de outras pessoas, jurídicas ou físicas, ainda que presumidamente beneficiadas dos rendimentos já tributados na fonte pagadora.

Alega ser inaplicável o agravamento da multa de ofício pela inocorrência de crime contra a ordem tributária, pois toda a base de cálculo atuada no presente processo estava devidamente registrada na contabilidade e, além disso, todos os esclarecimentos foram devidamente prestados no curso da fiscalização, ou seja, nada foi omitido ao fisco.

Alega que não houve sonegação, ou fraude e nem conduta dolosa pra justificar a aplicação da multa agravada.

Alega que, de acordo com o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, a previsão da cobrança do IRRF sobre os pagamentos realizados a beneficiários não identificados ou sem causa, configura, na verdade, uma hipótese de punição ao contribuinte, afastando-se do conceito legal de tributo estabelecido pelo art. 3º do Código Tributário Nacional e caracterizando um verdadeiro bis in idem.

Alega que a multa tem nítido caráter confiscatório, o que é vedado constitucionalmente.

Alega que, caso a Turma decida pela manutenção dos lançamentos, por meio de julgamento em que haja empate de votos, deve ser aplicado o art. 112 do Código Tributário Nacional, em razão da inequívoca existência de dúvida quanto à correção da autuação originária, deve ser reconhecido, ao menos, que não se deve manter a exigência da multa agrava.

Alega que os juros calculados com base na taxa Selic não podem ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal.

Por fim, requer que sua impugnação seja julgada procedente.

**Carlos Alberto de Oliveira Andrade apresentou a impugnação** de folhas 436 a 466, alegando nulidade do ato de responsabilização tributária em razão da falta de motivação, imposta pelo art. 2º, parágrafo único, inc. VII, da Lei nº 9.784, de 1999, e art. 50, II, do mesmo diploma legal, pois, embora a fiscalização tenha mencionado o art. 135, inc. III, do Código Tributário Nacional, não foram indicados os motivos e fatos específicos da sua conduta que justificariam a atribuição de responsabilidade tributária.

Ratifica os termos da impugnação apresentada pela CAO A e solicita que a mesma seja considerada parte integrante da sua defesa, de forma que fica impugnado todo o crédito tributário.

*Alega que a fiscalização, ainda que indiretamente, pretendeu aplicar a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, sem, contudo, trazer elementos probatórios aptos a demonstrar que ele contornou as normas legais ou contrato social a fim de desvirtuar a personalidade jurídica da CAO, utilizando-se desta entidade indevidamente.*

*Alega que a fiscalização em nenhum momento demonstrou no Termo de Responsabilidade Tributária ou no Relatório Fiscal os atos praticados com dolo, de forma personalíssima, elemento indispensável para a aplicação da responsabilidade tributária prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional, conforme consolidado pela jurisprudência administrativa e judicial.*

*Alega que, ainda que tivesse ocorrido eventual infração à lei, a imputação de responsabilidade poderia ter ocorrido apenas mediante comprovação de dolo, o que não foi feito pela fiscalização.*

*Alega que a mera falta de recolhimento de tributos não configura, por si só, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional, questão inclusive sumulada pelo STJ (Súmula 430).*

*Alega ser inaplicável o agravamento da multa de ofício pela inocorrência de crime contra a ordem tributária, pois toda a base de cálculo atuada no presente processo estava devidamente registrada na contabilidade e, além disso, todos os esclarecimentos foram devidamente prestados no curso da fiscalização, ou seja, nada foi omitido ao fisco.*

*Alega que não houve sonegação, ou fraude e nem conduta dolosa para justificar a aplicação da multa agravada.*

*Alega que, caso a Turma decida pela manutenção dos lançamentos, por meio de julgamento em que haja empate de votos, deve ser aplicado o art. 112 do Código Tributário Nacional, em razão da inequívoca existência de dúvida quanto à correção da autuação originária, deve ser reconhecido, ao menos, que não se deve manter a exigência da multa agrava.*

*Alega que, de acordo com o princípio da personalidade da pena, art. 5º, inc. XLV, da CF, nenhuma pena deverá ser transferida da pessoa do condenado, por isso, ainda que o crédito tributário seja devido e passível de lhe ser exigido na qualidade de responsável tributário, deve ser afastada a multa indevidamente aplicada.*

*Por fim, requer que sua impugnação seja julgada procedente.”*

*(grifos e destaques nossos)*

A decisão de primeira instância julgou improcedentes as impugnações apresentadas, nos termos da ementa a seguir colacionada:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2012

SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

O sujeito passivo da obrigação tributária é aquele definido na lei instituidora do tributo e não se altera em razão da imputação de responsabilidade tributária à terceiro.

RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Comprovada a prática de atos pelos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica com excesso de poderes ou infração à lei, correta a responsabilização destes pelo crédito tributário.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2012

IRPJ/CSLL - DESPESAS OPERACIONAIS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO.

É condição imprescindível, para ser admitida a apropriação de uma despesa operacional, além da necessidade para a percepção da receita e à manutenção da fonte produtora dos rendimentos, que o sujeito passivo demonstre com documentos hábeis a contraprestação dos serviços contratados.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Ano-calendário: 2012

PAGAMENTO SEM CAUSA OU OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA.

Todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas cuja operação ou sua causa não for comprovada está sujeito à incidência de imposto de renda exclusivamente na fonte à alíquota de 35%, com reajustamento do respectivo rendimento bruto.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

É cabível o agravamento da multa de ofício quando presentes os elementos abrangidos pelos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, relacionados às operações que deram causa ao lançamento tributário.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

A vedação constitucional de utilização de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador, que deve observar tal princípio na elaboração da lei. Uma vez editada a norma legal, ao agente do fisco cabe apenas a sua aplicação.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Incide juros de mora sobre a multa de ofício, pois esta integra a obrigação tributária principal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Contra o acórdão foi apresentado Recurso Voluntário pela empresa Hyundai, por meio do qual alega, em síntese:

- **Preliminarmente:**

(i) A incompatibilidade entre a tributação da pessoa jurídica como sujeito passivo principal e, concomitantemente, a responsabilização de terceiros com fundamento no art. 135, inciso III do CTN.

- **No mérito:**

(i) A improcedência da glosa de despesas referentes aos serviços prestados pela empresa Projeto Consultoria, tendo em vista a comprovação dos serviços prestados e a regular contabilização de todos os pagamentos realizados à empresa;

(ii) Ausência de subsunção dos fatos à hipótese prevista no art. 61, §1º da Lei nº 8.981/95, uma vez que os pagamentos foram realizados a beneficiários identificados e com causa determinada;

(iii) A impossibilidade de cobrança do IRRF à alíquota de 35% simultaneamente com a tributação do IRPJ e da CSLL em razão da glosa de despesas;

(iv) A impossibilidade de cobrança da multa agravada por (a) ausência de crime contra à ordem tributária e de qualquer hipótese ensejadora da multa qualificada, (b) ocorrência de *bis in idem* ante a natureza punitiva do IRRF cobrado e (c) caráter confiscatório da multa de ofício de 150%;

(v) A impossibilidade de exigência da multa no caso de dúvida, nos termos do art. 112 do CTN;

(vi) A necessidade de restabelecimento do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL compensados de ofício pela fiscalização;

(vii) A impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa.

O responsável tributário, Sr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade, também apresentou Recurso Voluntário alegando, em síntese:

- **Preliminarmente:**

(i) A nulidade da decisão da DRJ por ausência de análise do mérito da impugnação;

- (ii) A nulidade do Termo de Responsabilidade por ausência de fundamentação e motivação apropriada a sustentar a responsabilidade tributária atribuída ao Recorrente;
- (iii) A incompatibilidade entre a tributação da pessoa jurídica como sujeito passivo principal e, concomitantemente, a responsabilização de terceiros com fundamento no art. 135, inciso III do CTN.

- **No mérito:**

- (i) A integração dos fundamentos do Recurso Voluntário apresentado pela Hyundai às razões recursais do responsável tributário e, em caso de desprovimento, sejam analisados os argumentos autônomos do recurso voluntário;
- (ii) A impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica;
- (iii) A inexistência de responsabilidade do Recorrente por (a) falta de comprovação de intuito doloso e (b) não ocorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos;
- (iv) A impossibilidade de aplicação da multa agravada por inexistência de sonegação, simulação, dissimulação, fraude ou conluio;
- (v) A impossibilidade de aplicação da multa agravada por afronta ao princípio da pessoalidade da pena previsto no art. 5º, inciso XLV da Constituição Federal;
- (vi) A impossibilidade de exigência da multa agravada no caso de dúvida, nos termos do art. 112 do CTN;
- (vii) O caráter confiscatório da multa de ofício de 150%.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**, Relatora

## 1 DA ADMISSIBILIDADE

### i) RECURSO VOLUNTÁRIO – HYUNDAI CAO DO BRASIL LTDA.

A Recorrente foi cientificada do v. Acórdão em 13/04/2018 (e-fls. 579), vindo a apresentar o presente Recurso Voluntário em 08/05/2018 (e-fls. 582), cumprindo, portanto, o prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Outrossim, verifico a regularidade da representação processual, eis que o Recurso Voluntário foi apresentado por advogados regularmente constituídos por procuração acostada às e-fls. 270/271.

Presentes os pressupostos de admissibilidade extrínsecos e intrínsecos, quais sejam, tempestividade, regularidade formal, legitimidade, interesse recursal e competência deste Colegiado para apreciação da matéria, conheço o Recurso Voluntário.

### ii) RECURSO VOLUNTÁRIO – CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA ANDRADE

O Responsável Solidário, Sr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade, cientificado em 10/04/2018 (e-fls. 580), interpôs Recurso Voluntário em 10/05/2018 (e-fls. 674), cumprindo, portanto, o prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Outrossim, verifico a regularidade da representação processual, eis que o Recurso Voluntário foi apresentado por advogados regularmente constituídos por procuração acostada às e-fls. 473/475.

Presentes os pressupostos de admissibilidade extrínsecos e intrínsecos, quais sejam, tempestividade, regularidade formal, legitimidade, interesse recursal e competência deste Colegiado para apreciação da matéria, conheço do Recurso Voluntário.

## 2 PRELIMINARMENTE

- RECURSO VOLUNTÁRIO - HYUNDAI CAO DO BRASIL LTDA.

2.1 DO LANÇAMENTO EM FACE DA PESSOA JURÍDICA CONCOMITANTE À RESPONSABILIZAÇÃO DE TERCEIROS. ART. 135, INCISO III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Preliminarmente, a Recorrente alega a nulidade do Auto de Infração por suposta incompatibilidade da exigência fiscal formalizada em face do sujeito passivo principal da obrigação tributária, concomitante à responsabilização do administrador, com fundamento no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, por se tratar de responsabilidade pessoal e exclusiva.

Segundo o entendimento da Recorrente,

“(…)

*verifica-se, em sentido metafórico, que o Sr. Agente Fiscal procurou atingir dois alvos com apenas uma tentativa, atitude ratificada pela DRJ, o que não deve ser admitido por este E. CARF. Deveras, o lançamento fiscal deveria ter sido em face da Recorrente (como devedora principal) ou do seu administrador (com base na responsabilidade pessoal prevista no art. 135, inciso III, do CTN), mas **jamaís os dois.**”*

*(grifos e destaques no original)*

Nesse sentido, a Recorrente sustenta que o lançamento fiscal carece de clareza quanto à definição do sujeito passivo da obrigação tributária, o que comprometeria a validade do ato administrativo, em afronta ao art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual:

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

*(grifos e destaques nossos)*

As alegações foram reproduzidas no Recurso Voluntário interposto pelo responsável tributário, Sr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade, razão pela qual serão analisadas em conjunto.

A matéria não demanda análise aprofundada, porquanto encontra-se pacificada no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, por meio de jurisprudência consolidada e vinculante deste egrégio CARF, consubstanciada na Súmula CARF nº 130:

**Súmula CARF nº 130**

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2019

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

Acórdãos Precedentes: 9101-002.605, 1202-00.740, 1302-002.549, 1302-002.788, 1302-003.215, 1401-002.049, 1401-002.888, 2802-00.641 e 3201-002.186.

(**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 410**, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Assim, o entendimento majoritário e vinculante desta Corte Administrativa é no sentido de que a imputação de responsabilidade pessoal a terceiros não exclui a legitimidade da exigência fiscal contra a pessoa jurídica na qualidade de sujeito passivo principal.

Portanto, rejeito a preliminar suscitada pelos Recorrentes quanto à nulidade do lançamento por indeterminação do sujeito passivo.

- RECURSO VOLUNTÁRIO – CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA ANDRADE

## 2.2 DA SUPOSTA NULIDADE DO ACÓRDÃO POR AUSÊNCIA DE ANÁLISE DO MÉRITO DA IMPUGNAÇÃO

Em sede preliminar, o responsável solidário suscita a nulidade do v. Acórdão recorrido, ao argumento de que a Turma Julgadora de primeira instância teria deixado de se manifestar sobre diversos pontos suscitados em sua impugnação, a saber: (i) a inaceitável pretensão fiscal de desconsideração da personalidade jurídica; (ii) a ausência de comprovação de intuito doloso, o que tornaria inaplicável o disposto no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN); (iii) a inexistência de atos praticados com excesso de poderes ou com infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto; e (iv) a violação ao princípio da pessoalidade da sanção.

Segundo o Recorrente, a decisão de primeira instância teria se limitado a enfrentar a matéria da responsabilidade solidária “em apenas dois parágrafos”, transcrevendo o seguinte trecho do v. Acórdão recorrido:

“(…)”

### - DA SUJEIÇÃO PASSIVA

No caso dos autos, a imputação de solidariedade passiva, atribuída ao Sr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade, se deu pela prática de atos ou negócios com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, conforme prevê o art. 135 do Código Tributário Nacional, abaixo:

*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. (gn)*

O Sr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade, na qualidade de diretor presidente e administrador da Hyundai CAO, simulou a contratação de serviços para justificar o pagamento de valores ao Sr. Antonio Palocci Filho, objetivando, consoante indicado no lançamento, sua intermediação nas diferentes esferas de governo para a aprovação de atos legais de concessão de benefícios fiscais de interesse de suas empresas, como se verá a seguir.

Evidentemente que tais atos não se apresentam de acordo com a lei ou com o estatuto da autuada, justificando plenamente a manutenção da sujeição passiva solidária.”

Invocando o disposto no art. 489, §1º, do Código de Processo Civil, bem como o art. 31 do Decreto nº 70.235/1972, o Recorrente alega que a autoridade julgadora deve se manifestar sobre todos os argumentos capazes, em tese, de infirmar a conclusão adotada. Assim, a omissão quanto à análise das alegações apresentadas em sua impugnação caracterizaria vício de fundamentação, ensejando a nulidade da decisão, nos termos do art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972.

A preliminar não merece acolhida.

A motivação dos atos administrativos é requisito essencial de validade, conforme estabelece o art. 50, inciso I, da Lei nº 9.784/1999, o qual exige a indicação clara dos fatos e dos fundamentos jurídicos nos atos que neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses:

*Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:*

*I - Neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;*

De modo similar, o art. 31 do Decreto nº 70.235/1972 dispõe que a decisão administrativa deve abordar expressamente as razões de defesa apresentadas pelo sujeito passivo contra todas as exigências formuladas no lançamento tributário:

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

Tais dispositivos normativos concretizam, na esfera do processo administrativo fiscal, os princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, previstos nos incisos LIV e LV do art. 5º da Constituição Federal.

A ausência de motivação ou a deficiência na fundamentação da decisão configura nulidade por preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

(...)

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

No âmbito do CARF, entretanto, é pacífico o entendimento de que o julgador não está obrigado a rebater, pontualmente, cada alegação da defesa, bastando que enfrente, de forma fundamentada, as teses capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada. Sobre o tema, destaca-se o Acórdão nº 1301-003.360, de relatoria do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

“(…)

*Aduz a Recorrente que a decisão recorrida seria nula em razão de não ter analisado todos os argumentos contidos em sua impugnação.*

*Ocorre que **a autoridade julgadora não é obrigada a manifestar-se sobre todas as alegações da defesa, nem a todos os fundamentos nela indicados, ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão.***

(…)

*Desse modo, a Recorrente não pode esperar, tampouco exigir, que sejam abordados nos votos condutores dos acórdãos, cada uma das alegações articuladas na defesa, e sim que as questões e matérias em litígio sejam*

*devidamente apreciadas, cumprindo-se a determinação do art. 31 do Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pela Lei 8.748 de 1993.*

*Assim sendo, voto por rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.”*

*(grifos e destaques nossos)*

Tal entendimento alinha-se à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que, mesmo após a entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015, manteve firme o entendimento de que:

*“O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.”*

*(EDcl no MS 21.315/DF, Rel. Min. Diva Malerbi, j. 08/06/2016, 1ª Seção.)*

No caso concreto, embora a DRJ tenha fundamentado sua conclusão “em apenas dois parágrafos”, conforme alegado pela Recorrente, a decisão de primeira instância explicitou os fundamentos fáticos e jurídicos que, no seu entender, justificam a responsabilização solidária com base no art. 135, inciso III, do CTN.

A alegação de que não foi enfrentada, expressamente, a tese da desconsideração da personalidade jurídica, por si só, não configura cerceamento do direito de defesa, tampouco nulidade, pois a decisão deixou claro que a responsabilidade decorreu de atos praticados com infração à lei e ao estatuto social da empresa, condutas aptas a ensejar a responsabilização direta do administrador, sem necessidade de desconsideração da personalidade jurídica.

No tocante às demais alegações destacadas pelo Recorrente — ausência de dolo, inexistência de excesso de poderes e pessoalidade da pena — observa-se que todas convergem para o exame da subsunção ao art. 135, III, do CTN. A autoridade julgadora, ao reconhecer que o Recorrente, na qualidade de diretor-presidente da Hyundai CAO, teria simulado a contratação de serviços para justificar pagamentos a agente político, entendeu caracterizada a prática de atos

com violação à lei e ao estatuto da empresa, aptos a ensejar a responsabilização pessoal pelos créditos tributários.

Dessa forma, concluo que a decisão de primeira instância encontra-se suficientemente motivada, não havendo omissão sobre ponto essencial capaz de infirmar a conclusão adotada.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade suscitada.

### 2.3 DA SUPOSTA NULIDADE DO TERMO DE RESPONSABILIDADE POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO E MOTIVAÇÃO APTA A ENSEJAR A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O Recorrente alega, ainda em sede preliminar, a nulidade do Termo de Verificação Fiscal, ao argumento de que a autoridade fiscal não teria indicado os fatos específicos relacionados à sua conduta que justificariam a atribuição da responsabilidade tributária prevista no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. Para sustentar tal alegação, transcreve o seguinte trecho do lançamento:

*“Tendo em vista os fatos narrados e o que dispõe da legislação tributária e jurisprudência acima citadas, fica atribuída a CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA ANDRADE, CPF nº 040.341.394-04, Diretor Presidente e Administrador não sócio da HYUNDAI CAO, a responsabilidade solidária pelo crédito tributário constituído de ofício (...).”*

Entretanto, cumpre observar que o Recorrente omite, em sua transcrição, justamente a parte do Relatório Fiscal em que se explicita a motivação para a atribuição da responsabilidade solidária, a qual se encontra claramente delineada nos autos (e-fl. 216):

*“Tendo em vista os fatos narrados e o que dispõe a legislação tributária e jurisprudência acima citadas, fica atribuída a CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA ANDRADE, CPF nº 040.341.394-04, Diretor Presidente e Administrador não sócio da HYUNDAI CAO, a responsabilidade solidária pelo crédito tributário constituído de ofício, pelos atos praticados com infração de lei, conforme previsto no art. 135, inciso III, do CTN, **em razão de assinar contratos de prestação de serviços pela HYUNDAI CAO, os quais são ideologicamente falsos, formalizados para dar lastro a uma prestação de serviços que, de fato, não ocorreu.**”*

(grifamos)

Verifica-se, portanto, que a autoridade fiscal indicou de forma expressa os elementos fáticos e jurídicos que fundamentam a imputação de responsabilidade solidária, nos termos do art. 135, III, do CTN, afastando-se a alegação de ausência de motivação.

Dessa forma, não se vislumbra qualquer vício formal na constituição do crédito tributário que enseje a nulidade pretendida.

---

### 3 DO MÉRITO

---

- RECURSO VOLUNTÁRIO – HYUNDAI CAO DO BRASIL LTDA.

#### 3.1 DA GLOSA DE DESPESAS COM SERVIÇOS DE CONSULTORIA EMPRESARIAL

No mérito, a Recorrente sustenta, inicialmente, que a fundamentação adotada pela Autoridade Fiscal para glosar as despesas decorrentes dos contratos de prestação de serviços firmados com a empresa Projeto Consultoria restringiu-se à alegada ausência de comprovação da efetiva prestação dos serviços.

Alega que *“a acusação fiscal diz respeito tão somente à suposta não prestação efetiva dos serviços tomados pela Recorrente, não havendo acusação relacionada à natureza de tais despesas com consultoria externa”*. Assim, segundo defende, não se discute a necessidade, usualidade ou normalidade da contratação, para fins de dedutibilidade das despesas à luz do art. 299 do RIR/1999, mas apenas a ausência de prova da efetiva contraprestação.

De fato, mostra-se desnecessário perquirir, neste momento, a aderência dos serviços contratados aos critérios de necessidade, usualidade e normalidade, uma vez que se trata, em tese, de serviços compatíveis com a atividade empresarial de sociedades de grande porte, como é o caso da Recorrente. Ademais, tanto o Auto de Infração quanto a decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ/POA) limitaram-se a fundamentar a glosa na alegada ausência de

comprovação da efetiva prestação dos serviços, sem adentrar no exame do conteúdo econômico ou da pertinência estratégica das consultorias para a atividade empresarial da contribuinte.

Assim, a controvérsia cinge-se à verificação da existência de elementos suficientes para comprovar a efetiva prestação dos serviços contratados junto à sociedade empresária Projeto Consultoria, regularmente constituída e, em princípio, dotada de capacidade técnica para a execução das atividades descritas.

Durante o procedimento de fiscalização, a Recorrente apresentou contratos, notas fiscais, relatórios elaborados pela empresa contratada (e-fls. 11 – arquivo não paginável), comprovantes de pagamento (e-fls. 51 – arquivo não paginável) e planilha extraída do Livro Razão da conta "Fornecedores nacionais" (e-fls. 154 – arquivo não paginável), com o objetivo de demonstrar a efetiva contraprestação dos serviços.

Os contratos formalizados preveem a prestação de serviços típicos de assessoria empresarial, como estudos de viabilidade, análises de mercado e recomendações estratégicas para expansão de negócios e reposicionamento de marca.

Contudo, a Autoridade Fiscal concluiu que os relatórios apresentados seriam genéricos, desprovidos de metodologia analítica identificável, linguagem técnica ou elementos objetivos que demonstrassem a efetiva realização das atividades contratadas em proporção compatível com o valor pago. Apontou-se, ainda, a incompatibilidade entre o teor superficial dos documentos e o vulto financeiro das contratações.

Ao ratificar a glosa, a DRJ/POA consignou que os relatórios apresentados consistem em análises sumárias e gráficos internos sem qualquer indicativo de interação concreta entre a consultoria e a Recorrente. Os temas abordados, segundo a decisão, versam sobre aspectos ordinários da gestão empresarial, como margens operacionais, desempenho de marcas e estratégias comerciais usuais, de domínio cotidiano em empresas do porte da CAO.A.

Destaca-se, nesse sentido, o seguinte trecho do Acórdão recorrido:

“(…) Tais aspectos do relatório pecam pela sua simplicidade. A sua leitura leva invariavelmente às mesmas conclusões do autuante (…) É difícil imaginar que o

Grupo CAO A tenha atingido o seu patamar de grandiosidade sem que os aspectos acima referidos não fossem de seu conhecimento, ou melhor, que não fizessem parte do dia-a-dia da sua administração.”

A Recorrente, por sua vez, rebate tais afirmações, alegando que a DRJ e a Fiscalização extrapolaram os limites da atuação administrativa ao formular juízo subjetivo sobre a materialidade ou utilidade dos serviços contratados, em substituição à análise objetiva da efetividade da prestação de serviços, documentalmente comprovada. Afirma que os relatórios influenciaram decisões estratégicas da empresa, como a desistência de parceria com a montadora chinesa Great Wall.

Embora a Recorrente tenha apresentado contratos, notas fiscais, comprovantes de pagamento e relatórios produzidos pela empresa Projeto Consultoria, a documentação constante dos autos não se mostrou apta a comprovar, de forma objetiva, a efetiva prestação dos serviços contratados.

Com efeito, a dedutibilidade de despesas no regime de apuração do lucro real exige a demonstração da necessidade, ususalidade ou normalidade, e a correspondente comprovação de que o contribuinte incorreu em determinada despesa em prol da atividade da empresa e manutenção da fonte produtora. Esse é teor dos arts. 299 e 300 combinados com o art. 923 do RIR/1999:

Art. 299. 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.

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros.

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

À luz desses dispositivos, é pacífico no CARF o entendimento de que, para fins de dedução, não basta a simples existência de contrato, nota fiscal e lançamento contábil, exigindo-se prova robusta da efetiva prestação dos serviços:

“(...) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

DESPESAS. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA

Além da previsão do artigo 299, do RIR/1999, de que as despesas sejam usuais, normais e necessárias às atividades da pessoa jurídica, é imprescindível que sejam lastreadas em documentação hábil e idônea, conforme disposto no artigo 923, do mesmo diploma regulamentar e que o serviço tenha sido comprovadamente prestado ou os bens efetivamente fornecidos. Não logrando comprovar o contribuinte o cumprimento de tais exigências, irrepreensível a glosa perpetrada pelo Fisco. (...)”

(Acórdão nº 1402-007.146, Rel. Cons. Paulo Mateus Ciccone, 1ª Seção / 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, sessão de julgamento 18/11/2024)

“IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ . AUTO DE INFRAÇÃO SEM CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LEGALIDADE.

Constatada infração à legislação tributária, mesmo que dela não resulte exigência de crédito tributário, deverão ser formalizados autos de infração, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

DESPESAS OPERACIONAIS. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSAS.

Corretas as glosas de despesas operacionais efetivadas pela Fiscalização quando, de fato, não forem comprovadas por meio de documentação hábil e idônea.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL LANÇAMENTO DO IRPJ. MESMOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando dos mesmos pressupostos fáticos que motivaram o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, como idêntica é a contestação, mutatis mutandis, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em razão da

relação de causa e efeito existente entre as matérias, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

(Acórdão nº 1301-006.947, Rel. Cons. José Eduardo Dornellas, 1ª Seção / 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, sessão de julgamento 16/05/2024)

Especialmente nos casos de prestação de serviços intelectuais, a documentação probatória deve conter detalhes técnicos, metodologia, papéis de trabalho, atas de reunião e evidências de interação entre as partes, porquanto a mera apresentação de relatórios genéricos, contratos e notas fiscais, por si sós, não são suficientes para afastar a glosa fiscal. A esse respeito, cita-se o Acórdão nº 1402-007.146, de relatoria do i. Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, em que se assentou:

*“(...) É inquestionável na seara administrativa, especificamente no que tange à legislação do IRPJ e da CSLL, que a comprovação da necessidade, usualidade e normalidade das despesas que tenham como origem “prestação de serviços” é a mais difícil de ser feita, justamente pelo caráter abstrato de que se reveste e subjetivismo do que foi avençado e efetivamente prestado.*

*Em outras palavras, diferentemente de situações concretas de despesas assumidas pelas pessoas jurídicas, como por exemplo, aquisição de materiais de manutenção, conservação, mercadorias, peças de reposição, enfim, bens corpóreos (que podem ser facilmente comprovados, inclusive pela sua entrada e saída dos estoques, pelo seu transporte e pagamento do frete, etc.), a comprovação da prestação de serviços, em qualquer área, mais ainda nos casos de trabalho intelectual, como os de assessoria e consultoria, pela imaterialidade de que se revestem, devem ser robustamente comprovados (...).*

*Este cenário tumultuoso foi excepcionalmente sumarizado com perspicácia ímpar pela então Conselheira deste Tribunal Administrativo Tributário Federal, Albertina Silva Santos Lima, quando no exercício de seu mandato perante a antiga 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes:*

*“(...) **Trabalhos de assessoria e de consultoria não se perfazem apenas com uma menção lacônica assentada em notas fiscais dando conta de que um serviço genérico fora prestado, pois, é fundamental que os documentos expressem com detalhes os serviços efetivamente contratados e que se façam acompanhar de contratos, propostas técnicas, papéis de trabalho, relatórios profissionais exaustivos e conclusivos, discriminação das técnicas utilizadas, discriminação dos profissionais envolvidos e sua qualificação técnica, a metodologia empregada, etc.**”*

*(grifos e destaques nossos)*

No presente caso, a ausência de atas, registros de reuniões, correspondências eletrônicas, propostas técnicas ou outros elementos comprobatórios revela fragilidade no conjunto probatório, a qual não foi sanada pela Recorrente durante o procedimento e processo administrativo fiscal.

Dessa forma, diante da ausência de documentação idônea que comprove a efetiva prestação dos serviços, impõe-se a manutenção da glosa de despesas relativas aos serviços de consultoria.

### 3.2 A CONTABILIDADE FAZ PROVA EM FAVOR DA RECORRENTE

A Recorrente aduz, ainda, que as despesas glosadas foram regularmente escrituradas e suportadas por documentação hábil, razão pela qual sua escrituração contábil, mantida em conformidade com as disposições legais, deveria ser presumida verdadeira, nos termos do art. 276 e art. 923 do RIR/1999.

Não assiste razão à Recorrente.

De fato, os dispositivos invocados conferem presunção de veracidade aos lançamentos efetuados em livros regularmente escriturados, desde que estejam acompanhados de documentação hábil e idônea. Confira-se:

#### **RIR/1999:**

*Art. 276. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 922.*

**(...)**

*Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.*

Contudo, a presunção legal de veracidade da escrituração contábil não é absoluta, podendo ser elidida diante de indícios de que os lançamentos não correspondem a operações

efetivamente realizadas ou que carecem de comprovação material mínima quanto à ocorrência dos fatos registrados.

No caso concreto, conforme analisado no item anterior, embora tenham sido apresentados contratos, notas fiscais e lançamentos contábeis relacionados às despesas com a empresa Projeto Consultoria, não foram trazidos aos autos elementos documentais adicionais que corroborassem, de forma objetiva e convincente, a efetiva prestação dos serviços contratados.

A ausência desses elementos compromete a eficácia probatória da escrituração contábil, tornando legítima a atuação fiscal que desconsidera os lançamentos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Assim, embora a contabilidade regularmente mantida faça, em princípio, prova em favor do contribuinte, tal presunção resta superada na hipótese em que os elementos constantes dos autos não comprovam, de forma inequívoca, a efetiva ocorrência da despesa. Nesses casos, a glosa promovida pela Fiscalização deve ser mantida.

### 3.3 DA SUPOSTA AUSÊNCIA DE SUBSUNÇÃO DOS FATOS ANALISADOS À HIPÓTESE PREVISTA NO ARTIGO 61, §1º, DA LEI Nº 8.981/95 – PAGAMENTOS REALIZADOS A BENEFICIÁRIOS IDENTIFICADOS E COM CAUSA DETERMINADA

A Recorrente questiona a aplicação do art. 61, §1º, da Lei nº 8.981/95, que prevê a incidência do IRRF de 35% sobre pagamentos feitos a beneficiário não identificado ou sem comprovação de causa.

Sustenta que todos os beneficiários dos pagamentos foram formalmente identificados, por meio de notas fiscais emitidas pela empresa Projeto Consultoria e de registros contábeis regularmente escriturados. Alega, ainda, que a mera discordância da autoridade fiscal quanto à efetiva prestação dos serviços não seria suficiente para descaracterizar a existência da causa dos pagamentos, razão pela qual requer a exclusão da exigência do IRRF com base no referido dispositivo legal.

O art. 61, §1º, da Lei nº 8.981/1995, reproduzido no art. 674, §1º, do RIR/1999, dispõe:

**Lei nº 8.981/1995**

*“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.”*

Conforme se depreende da literalidade do §1º, a incidência do IRRF à alíquota majorada de 35% não se restringe à hipótese de inexistência de identificação formal do beneficiário. A norma abrange, igualmente, os casos em que, embora haja beneficiário indicado e documentação fiscal emitida, não se comprove a operação subjacente ou a causa econômica legítima que justifique a saída dos recursos da empresa.

Trata-se de norma de natureza objetiva, que opera com base em presunção legal de disponibilidade de renda presumida, fundada na ausência de comprovação da efetiva contraprestação, e tem por finalidade coibir práticas de simulação, dissimulação e interposição fraudulenta de terceiros.

No caso concreto, restou demonstrado no curso da fiscalização — e ratificado pela análise dos elementos constantes dos autos — que os documentos apresentados pela Recorrente (contratos, notas fiscais, relatórios e registros contábeis) não se mostraram aptos a comprovar, de forma material e objetiva, a efetiva prestação dos serviços supostamente realizados pela empresa Projeto Consultoria.

Ainda que não se negue a existência de documentação formal, a ausência de elementos técnicos, cronológicos e funcionais que evidenciem a realização das atividades contratadas — tais como cronogramas, atas de reunião, correspondências — conduz à conclusão de que não houve demonstração da causa dos pagamentos realizados, o que atrai a incidência da norma em análise.

Importa destacar que o ônus de demonstrar a realidade da operação recai sobre o contribuinte que pretende deduzir a despesa, especialmente quando se trata de prestação de serviços imateriais e de elevado valor. No presente caso, a Recorrente foi devidamente intimada

em diversas oportunidades, mas limitou-se à reapresentação de contratos e relatórios genéricos, sem sanar as dúvidas levantadas pela fiscalização.

Ressalte-se, ainda, que a aplicação do art. 61, §1º, da Lei nº 8.981/1995, não configura inversão indevida do ônus da prova, tampouco se funda em presunções arbitrárias. Ao contrário, decorre da constatação objetiva de que os pagamentos realizados não foram acompanhados da devida comprovação da contraprestação que lhes deu causa. Tal circunstância configura, de forma inequívoca, o fato gerador previsto na norma.

O cenário é agravado por indícios relevantes extraídos de investigações no âmbito da denominada *Operação Lava Jato*, os quais apontam a participação da empresa Projeto Consultoria em estruturas de interposição societária e celebração de contratos fictícios voltados à dissimulação de pagamentos indevidos. Embora tais elementos, isoladamente, não constituam fundamento autônomo para o lançamento, reforçam o contexto fático-probatório da atuação, conferindo maior robustez à conclusão administrativa.

Convém sublinhar, ainda, que a liberdade contratual encontra limites nos deveres de conformidade fiscal e de demonstração da substância econômica dos atos jurídicos praticados, sendo legítima a atuação da Administração Tributária quando ausentes os elementos mínimos de prova da operação declarada.

Nesse sentido, a jurisprudência do CARF tem reconhecido a legitimidade da incidência do IRRF de 35% nos casos de pagamentos desacompanhados de causa comprovada, conforme ilustram os seguintes precedentes:

“(…)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2013

GLOSA DE DEDUÇÕES. IMPOSTO RETIDO NA FONTE POR PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. CUMULAÇÃO. CABIMENTO. O IRPJ e a CSLL incidente sobre a glosa de custos ou despesas indedutíveis ou não comprovados pode estar cumulado com o IRRF sobre o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, pois ambos incidem sobre materialidades distintas e previstas em lei. ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2013 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL. SÓCIO. AUSÊNCIA. A

atribuição de responsabilidade tributária ao sócio depende da comprovação da prática de ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Não comprovadas tais condutas, descabe a imputação. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. AUSÊNCIA. Descabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal quando não demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados estabeleceram atuação negocial conjunta.

Numero da decisão: 1301-006.957

“(…) PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. EXIGÊNCIA CUMULADA COM IRPJ E CSSL APURADOS EM FACE DA GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS CONSIDERADAS INIDÔNEAS. CABIMENTO.

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

PAGAMENTOS SEM CAUSA. RECURSOS DESVIADOS MEDIANTE INTERPOSIÇÃO DE TERCEIROS COM FINALIDADE ILÍCITA DE PAGAMENTO DE VANTAGENS INDEVIDAS.

Os pagamentos por serviços que não foram efetivamente prestados, efetuados como meios preparatórios para o desvio dos recursos que seriam posteriormente empregados nos pagamentos de vantagens indevidas a terceiros, embora identifique sua finalidade não validam sua causa primária. Estes pagamentos não têm causa (no sentido econômico), pois não correspondem a serviços efetivamente prestados. Além disso, os reais beneficiários de tais recursos não são identificados nestas operações, pois estão encobertos por documentos que apontavam outros beneficiários (as emitentes das notas fiscais) dos pagamentos.

(Acórdão 1402-007.146)

Dessa forma, presentes os pressupostos legais previstos no art. 61, §1º, da Lei nº 8.981/1995 — a saber, a realização de pagamentos sem demonstração da respectiva causa —, é legítima a exigência do IRRF à alíquota de 35%, nos termos da legislação de regência.

### 3.4 DA ALEGADA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DO IRRF À ALÍQUOTA DE 35% SIMULTANEAMENTE COM A TRIBUTAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL EM RAZÃO DA GLOSA DE DESPESAS

A Recorrente sustenta que a exigência concomitante do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), à alíquota de 35%, com fundamento no art. 61, §1º, da Lei nº 8.981/1995, e da tributação pelo IRPJ e pela CSLL sobre os mesmos valores, em razão da glosa das respectivas despesas, configuraria *bis in idem*, por se tratar de dupla tributação sobre o mesmo fato gerador.

Aduz que, uma vez glosadas as despesas por ausência de comprovação da efetiva prestação dos serviços e incluídas na base de cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, não seria legítima a cobrança adicional do IRRF, por afronta aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da razoabilidade e da vedação ao confisco.

Não lhe assiste razão, contudo.

De fato, a exigência de IRPJ e CSLL tem como suporte fático o acréscimo patrimonial apurado com base na escrituração contábil, ajustada conforme a legislação (art. 274 e art. 275 do RIR/1999), considerando as despesas indedutíveis. Já o IRRF de 35% incide, por expressa previsão legal (art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981/1995), sobre os pagamentos realizados sem comprovação da operação ou de sua causa, presumindo-se, neste caso, a disponibilidade de renda tributável na fonte.

Em outras palavras, o IRPJ e a CSLL incidem sobre o lucro apurado pela pessoa jurídica (fonte pagadora), enquanto o IRRF incide sobre o rendimento do beneficiário — cuja identificação e contraprestação não foram comprovadas. São, portanto, tributos com hipóteses de incidência e sujeitos passivos distintos.

Nesse sentido, importa trazer o entendimento constante do voto condutor do Acórdão nº 1201-005.543, de relatoria do Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, com o qual se acede:

“(…)

*84. A contribuinte controverte o fato de que as despesas pagas e relacionadas aos contratos citados já foram glosadas na apuração do IRPJ e da CSLL, fato que, em*

*seu entender, impediria a cobrança do IRRF, porquanto evidenciaria “bis in idem”, uma vez que a tributação na fonte objetivaria alcançar situações de subtração de resultados ainda não tributados, pela dedução de despesas/custos pagas a beneficiários não identificados ou relativos a operações sem causa.*

*85. Penso não assistir razão à recorrente, uma vez que a exigência do IRRF não alcança apenas as situações em que o beneficiário não está identificado, mas a legislação expressamente o remete às hipóteses em que há pagamentos efetuados a pessoas identificadas, sempre que não for comprovada a operação ou a sua causa. Enquanto no caput do art. 61 da Lei 8.981/95 o objetivo é combater remessas de dinheiro para quem não se conhece e não se identifica, no § 1º a intenção é alcançar as remessas identificadas, porém, injustificadas.*

*86. Nem há bis in idem tributário, porque a glosa das despesas tidas por desnecessárias, cujo lançamento é obrigatório, não guarda qualquer relação com a tributação na fonte, a qual representa técnica de substituição tributária válida para fins de cobrança do Imposto de Renda. Enquanto na glosa das despesas a norma jurídica alcança a formação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos pela empresa pagadora (QUIP), no tocante ao IRRF, o bem jurídico tutelado é a renda auferida por terceiros, afetada pela substituição tributária que exige a retenção do tributo, impondo-se à fonte pagadora o dever de reter a exação devida.*

*87. É dizer: **não há bis in idem pelo simples fato de que, na glosa de despesas, a renda é do contribuinte, no IRRF, a renda é de terceiros.***

*(...)*

*89. Importa trazer à colação manifestação do i. Conselheiro Efigênio Freitas Junior, que integra este Colegiado, ao manifestar posicionamento com o qual esta Relatoria concorda, registrando no Acórdão nº 1201-003.195 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 15 de outubro de 2019, o posicionamento da Turma sobre o assunto:*

*IR-FONTE. ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995. CONCOMITÂNCIA COM IRPJ. GLOSA DE DESPESAS. COMPATIBILIDADE. Concomitância do IR-Fonte e IRPJ. Infrações distintas. No IRPJ, a sociedade pratica o fato gerador, glosa de despesas/custos, por exemplo. Ela é contribuinte e responde por fato gerador próprio. No caso do IR-Fonte, essa mesma sociedade atua como fonte pagadora, ou seja, como responsável pelo recolhimento do imposto devido pelo beneficiário do pagamento. Tanto que a base de cálculo deve ser reajustada considerando a alíquota de 35%, vez que o pagamento efetuado é considerado líquido. Portanto, é possível uma convivência harmônica entre ambas as infrações.*

*(...)”*

(grifos e destaques nossos)

A Câmara Superior de Recursos Fiscais tem reiteradamente validado essa distinção, reconhecendo a legitimidade da cumulação das exigências:

“Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF Ano-calendário: 2009, 2010, 2011 PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS, SEM CAUSA. POSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM GLOSA DE DESPESA. Não há qualquer incompatibilidade intrínseca entre o regime do lucro real e o lançamento de IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário, sem causa. As bases jurídicas para a incidência do IRPJ/Lucro Real e do IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa são completamente distintas. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2009, 2010, 2011 LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE VALORES DECLARADOS. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. ABATIMENTO DE TRIBUTOS RETIDOS. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO Não se conhece de recurso especial cuja divergência está amparada por paradigma que examinou quadros fáticos e jurídicos não similares ao do acórdão recorrido. (CSRF, Acórdão nº 9101-007.300)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) Ano-calendário: 2010, 2011 CONCOMITÂNCIA DE INCIDÊNCIA DE IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS E DE IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA Quando não for comprovada a causa do pagamento, incide o IRRF. Por outro lado, uma despesa fictícia deve ser glosada, para que IRPJ e CSLL incidam sobre as bases de cálculo corretas. Consequentemente, se um contribuinte efetua pagamento por serviço e o deduz na apuração dos lucros tributáveis, mas não prova a efetiva prestação, incidem IRPJ/CSLL pela glosa da despesa e IRRF devido à ausência de causa para o pagamento.

(CSRF, Acórdão nº 9101-004.543)

Não há, portanto, sobreposição de incidência tributária sobre o mesmo fato jurídico nem identidade subjetiva entre os contribuintes. A tributação pelo IRPJ/CSLL recai sobre o contribuinte pessoa jurídica, em razão do acréscimo das despesas indedutíveis em sua base de cálculo; já a incidência do IRRF reflete a responsabilidade da fonte pagadora pelo recolhimento do imposto relativo à renda presumidamente auferida por beneficiário não identificado.

No que tange as alegações de afronta aos princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade ou da vedação ao confisco, este Tribunal Administrativo não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, nos termos da Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004  
Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000  
Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003  
Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004  
Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Importa registrar, por fim, que o lançamento sob exame observou os princípios da legalidade, do devido processo legal e da verdade material, tendo a Recorrente sido devidamente intimada para apresentar esclarecimentos e documentação comprobatória, não logrando, contudo, demonstrar a efetiva prestação dos serviços contratados.

Diante do exposto, deve ser afastada a alegação de *bis in idem*, reconhecendo-se a legitimidade da cobrança simultânea do IRPJ, da CSLL e do IRRF à alíquota de 35%, nos termos da legislação vigente e da jurisprudência consolidada deste Conselho.

### 3.5 DA ALEGADA INOCORRÊNCIA DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E DE QUALQUER HIPÓTESE ENSEJADORA DA MULTA QUALIFICADA

A Recorrente impugna a aplicação da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, prevista no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, sob o argumento de que não haveria nos autos comprovação de conduta dolosa, fraudulenta ou simulada que justificasse a penalidade agravada.

As alegações foram reproduzidas no Recurso Voluntário interposto pelo responsável tributário, Sr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade, razão pela qual serão analisadas e decididas em conjunto.

Nesse sentido, sustenta que a fiscalização apenas presumiu irregularidades na prestação dos serviços contratados, sem apresentar elementos concretos que caracterizassem intenção de suprimir tributo. Alega, ainda, que a mera discordância quanto à necessidade,

economicidade ou efetividade das despesas glosadas não é suficiente para configurar crime tributário ou justificar a qualificação da multa.

Todavia, a tese recursal não merece acolhida.

Nos termos do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, a multa de ofício será qualificada quando o lançamento decorrer de sonegação, fraude ou conluio, sendo tais hipóteses conceituadas no §2º do mesmo artigo. No presente caso, a atuação fiscal foi lastreada em elementos objetivos que evidenciam a ocorrência de conduta dolosa, voltada à simulação de contratação de serviços inexistentes.

A análise dos autos revela a emissão de notas fiscais sem correspondência com qualquer entrega de produto intelectual ou prestação mensurável de serviços, ausência de cronogramas, trocas de correspondência, atas de reuniões, relatórios técnicos individualizados ou qualquer outro documento que indicasse o efetivo desenvolvimento de atividades pela empresa contratada. A resposta da Recorrente às intimações fiscais limitou-se à rerepresentação de contratos genéricos e relatórios sem robustez probatória, não logrando afastar a convicção da materialidade da simulação.

Nesse contexto, é legítima a conclusão da autoridade fiscal quanto à existência de dolo, consubstanciado na realização de operações formalmente documentadas, porém desprovidas de efetiva contraprestação, configurando hipótese típica de simulação ou fraude à legislação tributária.

A jurisprudência deste Conselho é pacífica no sentido de ser legítima a qualificação da multa de ofício quando constatada a prática de atos ideologicamente falsos, calcados na realização de contratações fictícias e sem causa. Veja-se:

**MULTA QUALIFICADA. FRAUDE, SIMULAÇÃO E CONLUIO.** É legítima a qualificação da multa de ofício quando constatada a prática de atos ideologicamente falsos, calcados na realização de contratações fictícias e sem causa, que simulam a existência de operações comerciais para viabilizar remessas a terceiros, firmadas sob o pálio de pretensa regularidade, mas que não deixam rastros idôneos de efetiva prestação de serviço, revelando o dolo em promover a realização de atos inadmitidos como lícitos pelo ordenamento jurídico.

(CARF, Acórdão nº 1102-001.346)

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE, SIMULAÇÃO E CONLUIO. É legítima a qualificação da multa de ofício quando constatada a prática de atos ideologicamente falsos, calcados na realização de contratações fictícias e sem causa, que simulam a existência de operações comerciais para viabilizar remessas a terceiros, firmadas sob o pálio de pretensa regularidade, mas que não deixam rastros idôneos de efetiva prestação de serviço, revelando o dolo em promover a realização de atos inadmitidos como lícitos pelo ordenamento jurídico. Não se relativiza a legalidade; não se valida comportamentos antijurídicos; não se admite que a fraude, a simulação ou o conluio, parametrizados pela intenção dolosa de ocultar a real intenção de realizar negócios injustificáveis e irreais, autorizem pagamentos sem causa ou operações não comprovadas; não é compatível com a legalidade a intenção de ocultação, o vilipêndio à realidade e o obscurantismo de propósitos lícitos.

(CARF, Acórdão 1201-005.543)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICABILIDADE. A prática de contabilizar notas fiscais sem a correspondente contrapartida de serviços prestados evidencia o intuito doloso de ocultar a obrigação tributária principal, caracterizando evidente intuito de fraude, que implica na qualificação da multa de ofício

(CARF, Acórdão nº 1301-007.336)

Portanto, deve ser mantida a multa qualificada, impondo-se, contudo, a redução para o percentual de 100%, ante a modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23.

### 3.6 DA ALEGADA NATUREZA PUNITIVA DO IRRF COBRADO E A IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM A MULTA AGRAVADA – OCORRÊNCIA DE "BIS IN IDEM"

A Recorrente sustenta que o IRRF de 35%, previsto no art. 61, §1º, da Lei nº 8.981/1995, teria natureza sancionatória, de modo que a sua exigência não poderia ser cumulada com a multa qualificada de 150%, sob pena de violação ao princípio do *ne bis in idem* e de ofensa à vedação de dupla penalização sobre o mesmo fato gerador. Alega, em síntese, que ambos os gravames teriam função punitiva e incidiram sobre a mesma conduta — supostos pagamentos sem comprovação de causa —, o que resultaria em *bis in idem* sancionador.

A tese, contudo, não merece prosperar.

Com efeito, embora o IRRF à alíquota de 35% represente uma sanção fiscal em sentido amplo — no sentido de que penaliza a falta de transparência do contribuinte ao realizar pagamentos sem identificação do beneficiário ou sem comprovar a causa —, sua natureza jurídica é de tributo, mais especificamente, de imposto de renda retido na fonte devido pelo beneficiário presumido do rendimento, conforme expressamente previsto no caput do art. 61 da Lei nº 8.981/1995.

A multa qualificada de 150%, por outro lado, decorre de penalidade acessória imposta à fonte pagadora pelo lançamento de ofício — ou seja, trata-se de sanção pecuniária aplicada à pessoa jurídica contribuinte pela prática de conduta dolosa que resultou em supressão ou redução do tributo devido, nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996. Veja-se, a propósito, a jurisprudência majoritária deste Tribunal Administrativo:

“MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA EM EXIGÊNCIA DE IRFONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. EXISTÊNCIA DE FRAUDE, SONEGAÇÃO OU CONLUÍO. CABIMENTO. Uma vez comprovada a ocorrência de uma ou mais das hipóteses tipificadas no art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, é cabível a imposição da multa qualificada prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, inclusive no caso de exigência de IRFonte de que trata o art. 61 da Lei nº 8.981/1995.”

(CSRF, Acórdão nº 9101-006.859)

“PAGAMENTO SEM CAUSA. NATUREZA TRIBUTÁRIA. MULTA DE OFÍCIO. O IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 (35%) é tributo, não possuindo caráter punitivo. Assim, a exigência da correspondente multa de ofício não caracteriza bis in idem.”

(CARF, Acórdão nº 1201-005.574)

“MULTA DE OFÍCIO. BIS IN IDEM INEXISTENTE. Ao art. 61 da Lei nº 8.981/95 não pode ser atribuída natureza sancionatória. Já a multa de ofício aplicada, decorre de expressa previsão legal, a teor do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Assim, e por consequência lógica, resta absolutamente hígida a exigência da multa de ofício, não cabendo se falar em bis in idem.”

(CARF, Acórdão nº 1401-006.863)

Ademais, conforme esclarecido no voto condutor do Acórdão nº 1201-005.543, a incidência do IRRF de 35% não é consequência automática da aplicação da multa qualificada,

tampouco sua aplicação depende da existência de dolo. São esferas normativas autônomas, ainda que possam coexistir quando os requisitos legais respectivos se encontram simultaneamente presentes.

Portanto, deve ser afastada tal alegação.

### 3.7 DO SUPOSTO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA DE OFÍCIO DE 150%

A Recorrente sustenta que a exigência tributária imposta pela fiscalização, cumulada com a aplicação da multa qualificada e do IRRF de 35%, afrontaria o princípio constitucional da vedação ao confisco, previsto no art. 150, inciso IV, da Constituição da República, por entender que os valores exigidos ultrapassariam os limites da razoabilidade e da capacidade econômica da empresa, comprometendo sua continuidade operacional.

As alegações foram reproduzidas no Recurso Voluntário interposto pelo responsável tributário, Sr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade, razão pela qual serão analisadas e decididas em conjunto.

A invocação do referido dispositivo constitucional, contudo, não encontra espaço para análise por este e. CARF, conforme orientação consolidada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais por meio da Súmula CARF nº 2, *in verbis*:

Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Pelo exposto, deve ser rejeitada a alegação.

### 3.8 DA ALEGADA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DA MULTA NO CASO DE DÚVIDA – APLICAÇÃO DO ARTIGO 112 DO CTN

A Recorrente invoca a aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN), sustentando que, havendo dúvida razoável quanto à configuração da infração tributária — notadamente em relação à glosa das despesas com consultoria e à qualificação da multa —, a decisão deve ser proferida em seu favor, com o afastamento das penalidades aplicadas.

As alegações foram reproduzidas no Recurso Voluntário interposto pelo responsável tributário, Sr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade, razão pela qual serão analisadas e decididas em conjunto.

Dispõe o art. 112 do CTN:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhes comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

A aplicação do dispositivo pressupõe dúvida objetiva e razoável, devidamente demonstrada no processo, quanto à subsunção dos fatos à norma punitiva. Não se trata de acolher qualquer divergência de interpretação, mas sim de reconhecer incerteza relevante, resultante da ambiguidade ou obscuridade normativa, que comprometa a segurança jurídica da sanção imposta.

Entretanto, no caso concreto, não se verifica dúvida razoável acerca da ilicitude da conduta ou da aplicação dos dispositivos legais que fundamentam a autuação. Ao contrário, os autos revelam a ausência de comprovação da efetiva prestação dos serviços de consultoria e a falta de substrato material que justificasse os pagamentos vultuosos realizados à empresa contratada, caracterizando, de forma objetiva, a irregularidade apurada pela fiscalização.

Desse modo, rejeito a pretensão de afastamento das penalidades com base nesse fundamento.

### 3.9 DA ALEGADA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

A Recorrente alega que, em caso de manutenção da exigência fiscal, não seriam exigíveis juros de mora sobre a multa de ofício lançada, ao fundamento de que a legislação de regência, especialmente o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, limita a aplicação da taxa SELIC à

incidência sobre tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, não a estendendo às penalidades pecuniárias.

Não assiste razão à Recorrente.

Uma vez vencido o prazo para pagamento do crédito tributário regularmente constituído — o qual compreende, na forma do art. 142 do CTN, o tributo e as penalidades decorrentes da infração apurada —, incidem sobre o valor total os juros de mora calculados pela taxa SELIC, nos termos do art. 61, §3º da Lei nº 9.430/1996, combinado com o art. 13 da Lei nº 9.065/1995 e art. 161, §1º, do CTN.

**Art. 61, §3º da Lei nº 9.430/1996**

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo 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. 13 da Lei nº 9.065/1995**

“ Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente..”

**Art. 161, §1º, do CTN**

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual fôr o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição

das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora serão de um por cento ao mês.” (grifamos)

Consistindo a multa de lançamento de ofício em débito para com a União, de natureza de obrigação tributária principal, correta a interpretação de que, sobre a referida penalidade incidem juros à taxa Selic, a partir de seu vencimento.

A jurisprudência deste c. CARF encontra-se consolidada por meio da Súmula CARF nº 108, a qual vincula o seguinte entendimento:

**Súmula CARF nº 108**

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137 de 04/10/2017; 9101-003.199 de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

Assim, deve ser rejeitada a alegação da Recorrente.

### 3.10 DA SUPOSTA NECESSIDADE DE RESTABELECIMENTO DO PREJUÍZO FISCAL E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL COMPENSADOS DE OFÍCIO PELA FISCALIZAÇÃO

Na hipótese de provimento do Recurso Voluntário, a Recorrente pede sejam restabelecidos o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL compensados de ofício pela Autoridade Fiscal, em virtude de autuação.

Tendo em vista o desprovimento do recurso, o pedido resta prejudicado.

- RECURSO VOLUNTÁRIO – CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA ANDRADE

Além do pedido de integração dos fundamentos do Recurso Voluntário da HYUNDAI CAO A ao seu próprio recurso, o responsável solidário, Sr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade, veicula fundamentos próprios, relacionados à responsabilidade subjetiva e à sua condição pessoal frente à exigência fiscal, os quais serão analisados de forma autônoma a seguir.

### 3.11 DA SUPOSTA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Neste ponto, o Recorrente alega que a Autoridade Fiscal teria aplicado, ainda que de forma indireta, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, apenas em razão de ter integrado a diretoria da Caoa durante o período autuado.

Sustenta que, para a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, seria imprescindível a demonstração de ato personalíssimo praticado pelo Recorrente, além da comprovação de dolo que pudesse ensejar sua responsabilização solidária pela suposta infração cometida pela pessoa jurídica, elementos que, segundo defende, não teriam sido comprovados no auto de infração.

A alegação, contudo, não merece prosperar.

Não houve, por parte da Autoridade Fiscal, qualquer aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica. Trata-se de institutos de natureza jurídica distinta. A desconsideração da personalidade jurídica configura medida excepcional que afasta a autonomia

patrimonial da pessoa jurídica, de forma a alcançar bens dos sócios ou administradores, geralmente em casos de abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, conforme previsto no art. 50 do Código Civil. Nessa hipótese, o terceiro (sócio ou administrador) é chamado a responder por obrigação originalmente imputada à pessoa jurídica, em razão do afastamento da blindagem patrimonial.

Por outro lado, a solidariedade tributária decorre de disposição expressa em lei (art. 124 do CTN) ou de interesse comum na situação que constitua o fato gerador. É obrigação originária, que vincula de modo direto todos aqueles que a lei expressamente indica como solidários.

No presente caso, a Administração Tributária, ao responsabilizar o Recorrente, não fez qualquer juízo de desconsideração da personalidade jurídica, mas tão somente reconheceu a solidariedade com base nos arts. 134 e 135 do CTN, especialmente este último, que atribui responsabilidade pessoal aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, o que restou suficientemente demonstrado nos autos.

Portanto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

### 3.12 DA SUPOSTA INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ART. 135, INCISO III DO CTN

A responsabilidade pessoal do Sr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade foi atribuída com fundamento no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, tendo em vista o exercício, à época dos fatos geradores, da função de diretor da pessoa jurídica atuada.

Nesse contexto, os poderes de gestão inerentes ao cargo por ele ocupado evidenciam a prática de atos contrários à lei, consubstanciados nas contratações objeto da presente lide. Com efeito, restou comprovado nos autos que o Recorrente, na qualidade de diretor da companhia, praticou atos manifestamente ilegais, em afronta não apenas à legislação tributária, mas também ao estatuto social da própria empresa, conduzindo a administração societária por meio de expedientes fraudulentos.

Os ilícitos apontados consistiram, essencialmente, na celebração de contratos ideologicamente falsos e na emissão de notas fiscais inidôneas, com o propósito de dissimular repasses financeiros destinados à obtenção de vantagens ilícitas, distorcendo a realidade econômica das operações e falseando a escrituração contábil e fiscal da companhia.

Nesse cenário, impõe-se a manutenção da responsabilidade tributária pessoal dos administradores, à luz do disposto no art. 135, III, do CTN, afastando-se a tese recursal de que a pessoa jurídica seria a única responsável pelos débitos apurados.

Importa destacar, por oportuno, que ao contrário do alegado nos Recursos Voluntários, os atos imputados aos diretores estão individualizados e inequivocamente demonstrados nos autos, seja pelos contratos por eles subscritos, seja pelos documentos fiscais e contábeis que evidenciam a instrumentalização fraudulenta das operações, caracterizando a prática ilícita apta a ensejar a responsabilização nos termos do CTN.

Portanto, o lançamento deve ser mantido em relação ao responsável solidário, nos exatos termos do art. 135, inciso III, do CTN.

---

#### 4 CONCLUSÃO

---

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares arguidas para, no mérito, negar provimento aos recursos voluntários, ressalvado o percentual da multa qualificada que deverá ser reduzido de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, em atenção ao princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, inciso II, alínea 'c' do CTN.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Eduarda Lacerda Kanieski**