



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16095.720378/2012-01
ACÓRDÃO	1101-001.361 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UREPOL POLÍMEROS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009

NULIDADE. AUSÊNCIA DE ANÁLISE DE TODAS AS ALEGAÇÕES. INOCORRÊNCIA.

Conforme jurisprudência sedimentada no Superior Tribunal de Justiça, já na vigência do CPC/2015, o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão; é dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2009

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA/OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA. MULTA QUALIFICADA.

Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, a alíquota de trinta e cinco por cento, o pagamento cuja causa ou a operação não for comprovada, bem como o pagamento a beneficiário não identificado. Para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal, contrato etc., é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento. E mais, a operação e a causa devem ser lícitas, é dizer, não há falar-se que atividade ilícita, possa figurar como causa de pagamento e, com efeito, elidir o IR-Fonte.

À luz do Código Tributário Nacional, tributo não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção. Assim, uma vez comprovado que houve simulação, fraude ou conluio, no pagamento de algumas das hipóteses prevista no art. 61 da Lei 8.981, de 1995, a multa

qualificada deve ser aplicada (art. 44, 1º, da Lei 9430, de 1996). O que atrai a incidência dessa espécie de multa é a conduta praticada pelo sujeito passivo ao efetuar o referido pagamento. Deixar de aplicá-la à hipótese vertente, ao argumento de dupla penalidade, significa considerar tributo como sanção, ou, de outro modo, negar vigência ao texto legal por considerá-lo inconstitucional, o que é vedado a este Carf.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONDUTA DO ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO À LEI. ART. 135, III DO CTN.

A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária, ou seja, exige-se um ilícito qualificado pelo art. 135, III, do CTN.

É necessário, portanto, a existência de nexo causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. Com efeito, o administrador, ainda que de fato, que praticar alguma dessas condutas, com reflexo tributário, deverá figurar como sujeito passivo solidário.

Em resumo, responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN é solidária, exige um ilícito qualificado sua imputação exige os seguintes requisitos de forma cumulativa: i) identificação do responsável com poder de gestão que praticou o ilícito qualificado; ii) descrição da conduta praticada de forma a demonstrar o ilícito qualificado praticado pelo responsável; iii) nexo de causalidade entre a conduta praticada pelo responsável e o resultado prejudicial ao Fisco; iv) documentação comprobatória dos atos praticados.

A articulação de contrato simulado pelos sócios administradores caracteriza infração à lei apta a atrair a responsabilidade solidária.

SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.

A simulação pode ser vista sob dois prismas: i) simulação qualificada, em que há evidente intuito de fraude; as partes ocultam fatos, escondendo-os ou inventando-os parcialmente. Trata-se de artifício com o objetivo de mostrar o irreal como verdadeiro com vistas a encobrir a existência do fato

gerador de determinado tributo; Sujeita à multa qualificada.; e ii) simulação simples, em que o contribuinte cumpre com todas as regularidades formais, solicitações do Fisco, publicidade e registro dos atos societários etc., mas na essência, a operação não é oponível ao Fisco; sujeita à multa de ofício normal.

A multa majorada (100%) exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa. A Lei nº 14.689/23 positivou tal exigência no parágrafo §1º- C do 44 da Lei nº 9430/96 ao determinar que a qualificação da multa majorada não se aplica quando não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio.

No caso, é devida a multa de ofício qualificada no percentual de 100% em razão de restar evidenciada a ocorrência de evidente intuito de fraude por parte do contribuinte, de modo a reduzir o montante do imposto devido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%.

Sala de Sessões, em 18 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Relator e Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração para cobrança de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) referente ao ano-calendário 2009, no montante total de R\$ 1.746.127,49 incluídos principal, juros de mora e multa de ofício qualificada de 150%.

2. Nos autos do processo nº 16095.720368/2012-68 a fiscalização glosou despesas no valor de R\$1.638.000,00 correspondente a serviços de consultoria prestados por Masterpol Tecnologia em Adesivos Ltda. à fiscalizada.

3. Após analisar os documentos comprobatórios da fiscalizada - notas fiscais e contrato de fornecimento de informações tecnológicas e industrialização de produtos, estabelecido entre as partes -, a autoridade fiscal intimou e reintimou (três vezes) a fiscalizada a comprovar a efetiva realização do serviço estabelecido no contrato, a qual se manteve-se inerte.

4. Na sequência, apontou vários elementos - transferência gratuita de direitos, administradores comuns, quadro funcional não especializado, operações financeiras/bancárias e comerciais - e conclui que a Masterpol *“não tem atividade operacional, não compra matéria prima, não industrializa e não vende os produtos, [...] não tem autonomia funcional, operacional, patrimonial, ela não é atuante. Ela só existe formalmente, não existe efetivamente”*.

5. Com efeito, por considerar o negócio jurídico uma simulação, glosou as despesas decorrentes de serviços de consultoria prestados por Masterpol e considerou os pagamentos efetuados sem causa definida, o que originou lançamento de IRRF nos autos deste processo.

6. A fiscalização lavrou ainda Termos de Sujeição Passiva Solidária em nome dos administradores da empresa Urepol Polímeros, Kristian Orberg e João Moreira Rocha Netto, com base no art. 135, III, do CTN.

7. O processo nº 16095.720368/2012-68, referente à glosa de despesa, também distribuído a este Relator, foi julgado parcialmente procedente, conforme ementa a seguir:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2009 NULIDADE. AUSÊNCIA DE ANÁLISE DE TODAS AS ALEGAÇÕES. INOCORRÊNCIA.

Conforme jurisprudência sedimentada no Superior Tribunal de Justiça, já na vigência do CPC/2015, o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão; é dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2009 GLOSA DE DESPESA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSULTORIA. EFETIVIDADE. COMPROVAÇÃO.

A escrituração regular para ter força probante das despesas nela registradas deve estar lastreada em documentos hábeis e idôneos segundo a natureza dessas despesas. Trata-se de consectário lógico no sentido de que a despesa dedutível somente poderá ser deduzida, para fins de apuração do lucro real, se comprovado o pagamento (liquidação da despesa) e a efetividade (realização da despesa). Assim, é devida a glosa, quando a empresa não comprova a efetiva realização da

consultoria pela contratada, seja pela apresentação de registros mensais com detalhamento do volume dos produtos fabricados e de pagamentos realizados, conforme cláusulas do contrato celebrado entre as partes e acompanhados da escrituração contábil, seja pela apresentação de documentos hábeis comprobatórios.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2009 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONDUTA DO ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO À LEI. ART. 135, III DO CTN.

A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado – resumidamente sócio-gerente – (art. 135, III, CTN) não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária. É necessário, portanto, a existência de nexo causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco, o que ocorreu no caso em análise. A articulação de contrato simulado pelos sócios administradores caracteriza infração à lei apta a atrair a responsabilidade solidária.

SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.

A simulação pode ser vista sob dois prismas: i) simulação qualificada, em que há evidente intuito de fraude; as partes ocultam fatos, escondendo-os ou inventando-os parcialmente. Trata-se de artifício com o objetivo de mostrar o irreal como verdadeiro com vistas a encobrir a existência do fato gerador de determinado tributo; Sujeita à multa qualificada.; e ii) simulação simples, em que o contribuinte cumpre com todas as regularidades formais, solicitações do Fisco, publicidade e registro dos atos societários etc., mas na essência, a operação não é oponível ao Fisco; sujeita à multa de ofício normal.

A multa majorada (100%) exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa. A Lei nº 14.689/23 positivou tal exigência no parágrafo §1º- C do 44 da Lei nº 9430/96 ao determinar que a qualificação da multa majorada não se aplica quando não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio.

No caso é devida a multa de ofício qualificada no percentual de 100% em razão de restar evidenciada a ocorrência de evidente intuito de fraude por parte do contribuinte, de modo a reduzir o montante do imposto devido.

8. Em impugnação, conforme acórdão recorrido, a recorrente alegou nulidade do lançamento por incorreção das premissas levantadas pela fiscalização. No mérito, falta de coerência da autuação, ausência de simulação, dedutibilidade dos custos glosados, inoccorrência de pagamento sem causa, inoccorrência de fraude, bis in idem em relação ao IRRF, necessidade de dedução dos valores recolhidos pela Masterpol. Por fim, pugnou por realização de prova pericial.

9. Os responsáveis solidários reiteraram os argumentos do contribuinte e requereram

o afastamento da solidariedade por não atendimento aos pressupostos do artigo 135 do CTN. Veja-se:

Preliminares

Nulidade do lançamento – Incorreção das premissas levantadas em fiscalização

Preliminarmente, o impugnante requer a nulidade do lançamento por vício material, pois o crédito tributário teria sido constituído com base em premissas equivocadas. A menção de motivos falsos ou inexistentes invalidaria o ato praticado.

[...]

Mérito

Ausência de simulação

Aduz o impugnante que a redução da carga tributária sequer foi considerada na parceria comercial, a qual teve como justificativa o propósito negocial no desenvolvimento de produtos, mediante aproveitamento de uma estrutura já formada.

Firmou-se a parceria comercial, conciliando uma estrutura física já pronta ao conhecimento técnico e mercadológico da fabricação e comercialização de adesivos e similares e, posteriormente, de impermeabilizantes.

Declara que a autoridade fiscal não poderia ter se desincumbido de seu ônus em demonstrar o nexo de causalidade entre o intuito simulatório e a supressão tributária decorrente de sua conduta.

Inocorrência de pagamento sem causa

[...]

Ocorre que, para que se possa considerar o pagamento sem causa definida, exigido pelo §1º do artigo 61 da Lei nº 8.981/95, deve ser desconhecida a operação ou causa que deu origem ao repasse de recursos ao respectivo sócio ou acionista.

O impugnante alega que os pagamentos tinham lastro em efetiva consultoria técnica e mercadológica de fabricação e comercialização de adesivos, similares e impermeabilizantes, plenamente confirmada a origem dos valores posteriormente repassados aos sócios da MASTERPOL.

Aduz também que são legítimos os posteriores repasses feitos aos sócios da MASTERPOL, que, à época, já havia apurado lucros acumulados em montante suficiente para o adiantamento aos respectivos sócios, não impactando, portanto, no Lucro Líquido do exercício.

Argumenta que a própria autoridade fiscal atribuiu causa certa aos pagamentos, mesmo que de forma equivocada, ao glosar o custo contabilizado no valor de R\$1.638.000,00, exigindo o IRPJ e CSLL.

Admitindo-se que a operação tivesse se aperfeiçoado independentemente da participação da MASTERPOL, os repasses feitos ao Sr. Kristian Orberg, na pior das hipóteses, deveriam ser encarados como pagamentos feitos a título de pró-labore, sujeitos, portanto, à incidência do IRRF pela tabela progressiva.

Inocorrência de fraude

Afirma o requerente que não se está diante de uma fraude, porque não foram utilizados meios ilícitos ou fraudulentos e porque a instituição da parceria comercial foi firmada antes que as receitas relativas a atividade de adesivos e impermeabilizantes fossem auferidas.

Nesse sentido, ressalta que a aplicação da penalidade imputada à razão de 150% dos tributos exigidos é absolutamente improcedente.

Observa que, não estando presente a configuração de fraude, não há como se cogitar a incidência da regra constante no artigo 135 do CTN.

Bis In Idem

O interessado questiona a aplicação concomitante da glosa dos custos contabilizados, no valor de R\$1.638.000,00, à exigência do IRRF sobre os pagamentos supostamente sem causa, em razão de um mesmo suporte fático - simulação na prestação de serviços e com a qualificação da multa.

Alega que, ou se deveria promover a glosa do correspondente custo, ou, uma vez respeitada a sua dedutibilidade na apuração do Lucro Real, exigir o IRRF sobre os repasses feitos aos sócios da MASTERPOL com a causa definida (remuneração pelo trabalho executado), mas nunca ambas as providências.

Necessidade de dedução dos valores recolhidos pela Masterpol

O contribuinte argumenta que os recolhimentos feitos pela MASTERPOL a título de IRPJ e CSLL pelo Lucro Presumido não foram considerados na redução das diferenças supostamente devidas.

Por fim, o impugnante protesta, caso se entenda necessário, pela produção de todos os meios de prova admitidos no âmbito do processo administrativo fiscal federal, em especial pela realização de prova pericial (artigo 16, inciso IV).

Impugnações de João Moreira da Rocha Neto e Kristian Orberg

[...]

As impugnações trazem as razões já apresentadas na impugnação referente à empresa autuada, em especial quanto à inocorrência de fraude e simulação, e requerem o afastamento da cobrança solidária, considerando-se a ausência de atendimento aos pressupostos do artigo 135 do CTN.

Posteriormente, em 23/01/2013, foram registradas Solicitações de Juntada de Documentos (fls.1399, 2064, 2150, 2446, 2633), cujos documentos foram anexados às fls. 881 a 1398; 1402 a 2063; 2067 a 2149; 2153 a 2445 e 2449 a 2632.

10. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou improcedente o lançamento, conforme ementa abaixo transcrita (e-fls. 2660):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido o auto de infração lavrado com observância dos requisitos legais e não se verificando qualquer vício de ordem material, não há que se cogitar de sua nulidade.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO.

Nos termos do que dispõe o Processo Administrativo Fiscal, a juntada de documentos deverá ser feita por ocasião da impugnação precluindo o direito de fazê-lo em momento posterior, salvo nos casos expressamente previstos no PAF.

PROVA PERICIAL. DESNECESSIDADE.

Indefere-se a realização de perícias quando os elementos constantes dos autos são hábeis e suficientes para o julgamento do processo administrativo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2009

CONTRATO. DESCONSIDERAÇÃO. PESSOA JURÍDICA CONTRATADA.

Cabe a desconsideração da pessoa jurídica contratada, uma vez comprovado nos autos que: a contratada para a realização de prestação de serviços de consultoria tecnológica não possuía técnico qualificado em seus registros; as despesas do interessado eram pagas mediante conta bancária da contratada; os recursos da contratada eram originários do interessado e repassados aos sócios pessoas físicas.

SIMULAÇÃO. Ocorrência.

Há simulação quando o contribuinte apresenta instrumento contratual sem comprovar a sua efetiva realização, restando evidenciado que tal conduta objetivou, em verdade, disfarçar sua real intenção de suprimir ou reduzir tributo.

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS OU SEM CAUSA. DESCONSIDERAÇÃO DA EMPRESA CONTRATADA. RETENÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE.

Comprovada nos autos a ocorrência de simulação e a desconsideração da pessoa jurídica contratada, os pagamentos a beneficiário não identificado ou sem causa comprovada são de responsabilidade do contribuinte e será apurado o Imposto de Renda incidente exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIRETORES ADMINISTRATIVOS.

Atribui-se a responsabilidade tributária, nos termos do art. 135, inc. III do CTN, aos diretores administrativos da empresa, responsáveis pela administração e gerência, uma vez comprovado que estes assinaram o contrato de prestação de serviço e tinham conhecimento da movimentação financeira da empresa.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Mantém-se a multa de ofício no percentual de 150%, uma vez que restou evidenciada a ocorrência de fraude por parte do contribuinte, de modo a reduzir o montante do imposto devido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

11. Cientificados da decisão de primeira instância, contribuinte (28/10/2014) e responsáveis solidários interpuuseram recursos voluntários em 26/11/2014 e reiteram, em síntese, as principais alegações de primeira instância, exceto pedido de perícia, e acrescentaram:

i) nulidade do acórdão recorrido por falta de fundamentação e ausência de análise de todos os pontos suscitados na impugnação, o que viola o princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório;

12. Posteriormente, em 18/04/2022, a recorrente juntou aos autos “*Pedido Saneamento do Processo*” (e-fls. 5193) em que requesta o saneamento do processo ao argumento de que com a conversão do processo físico em eletrônico (e-processo), no âmbito da Receita Federal, houve alteração da ordem e supressão parcial de documentos com prejuízo à ampla defesa e ao contraditório, o que é causa de nulidade.

13. É o relatório.

VOTO

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

14. Consta dos autos ciência da decisão de primeira instância, em 28/10/2014, somente

para a recorrente (e-fls. 5064). Em relação aos responsáveis solidários não localizei avisos de recebimento (AR's) tampouco editais para ciência da decisão de primeira instância. Assim, ante o protocolo dos recursos voluntários da recorrente e dos responsáveis solidários em 26/11/2014 (e-fls. 5068, 5145, 5166), considero tempestivo tais recursos e deles conheço.

15. Conforme relatado, os autos de infração referente a glosa de despesa com lançamento de IRPJ, CSLL foram objeto de análise no processo nº 16095.720368/2012-68. Neste processo analisar-se-á o lançamento de IRRF. Faz-se esta ressalva em razão de a autoridade autuante e a recorrente terem tratado de ambos os temas conjuntamente.

Preliminares

Nulidade do acórdão recorrido. Ausência de análise de todos os pontos suscitados pela recorrente. Necessidade de saneamento do processo.

16. A recorrente pleiteia inicialmente a *“nulidade absoluta, haja vista a falta da análise de todos os pontos suscitados pela Recorrente no processo”*.

17. Aponta que com a conversão do processo físico em eletrônico (e-processo), no âmbito da Receita Federal, *“constatou uma série de problemas que colocam em xeque a própria legitimidade de sua tramitação, seja por implicar a alteração da sequência da documentação, retirando o contexto do suporte documental que instruiu a impugnação, seja por suprimir parte desses próprios documentos, em nítido prejuízo à ampla defesa e ao contraditório”*. Alega ainda que, devido aos problemas de digitalização, os documentos apresentados durante a impugnação foram incluídos em momento posterior à impugnação (23/01/2013), o que levou a DRJ considerá-los apresentados fora do prazo legal.

18. Nesse sentido requista seja determinado a *“organização dos documentos juntados no e-Processo para fins de saneamento”*, bem como reitera o *“pedido preliminar de decretação da nulidade do v. acórdão proferido pela DRJ, haja vista a ausência de análise dos pontos suscitados em sua impugnação”*.

19. Na sequência, a despeito da adoção das medidas de saneamento, a recorrente indica *“a referência dos “DOCS.” apresentados em sua impugnação em respeito às fls. do e-Processo após os vícios de virtualização consumados no âmbito da RFB”*.

20. Em relação à alegação de a decisão recorrida não ter analisado todos os argumentos carreados aos autos pela recorrente, a jurisprudência deste Carf, na mesma linha do posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, já na vigência do CPC/2015, é no sentido 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; é dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. 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.

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente mandamus e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquirir tal decisum.

5. Embargos de declaração rejeitados.

(EDMS - Embargos de Declaração no Mandado de Segurança - 21315 2014.02.57056-9, Diva Malerbi (Desembargadora convocada TRF 3ª Região), STJ - Primeira seção, DJE:15/06/2016) (Grifo nosso)

21. No mesmo sentido já se pronunciou este CARF:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

NULIDADE. ALEGAÇÃO DE ANÁLISE RASA DAS PROVAS NA INSTÂNCIA ANTERIOR. DESCABIMENTO.

O julgador, ao decidir, não está obrigado a examinar todos os fundamentos de fato ou de direito trazidos ao debate, podendo a estes conferir qualificação jurídica diversa da atribuída pelas partes, cumprindo-lhe entregar a prestação jurisdicional, considerando as teses discutidas no processo, enquanto necessárias ao julgamento da causa. (Acórdão Carf 9101-004.250, de 09/07/2019, Relatora Viviane Vidal Wagner)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. AUSÊNCIA DE ANÁLISE DE TODAS AS ALEGAÇÕES. INOCORRÊNCIA.

Conforme jurisprudência sedimentada no Superior Tribunal de Justiça, já na vigência do CPC/2015, o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão; é dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. (Acórdão Carf 1201-003.996, de 15/09/2020, Relator Efigênio de Freitas Júnior)

22. No caso dos autos, o julgador proferiu decisão motivada e explicitou as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da recorrente, não significa haver falta de motivação ou cerceamento do direito à ampla defesa. Portanto, sem razão a recorrente.

23. Quanto à necessidade de saneamento do feito, importante observar que a recorrente apenas alega que parte da documentação apresentada fora suprimida com a digitalização, mas não identifica tais documentos. Alegar e não provar é quase não alegar; portanto, considero que não houve supressão de documentos, somente digitalização fora da

ordem inicial; o que analiso a seguir.

24. Segundo a recorrente *“Muito provavelmente, foi isso que motivou o equívoco cometido pela DRJ de que teria havido a juntada posterior de documentos e, consequentemente, o que igualmente explica o motivo pelo qual diversos elementos trazidos em impugnação foram simplesmente desconsiderados pelo julgador administrativo de primeira instância”*.

25. Pois bem. A despeito de tal documentação, apresentada tempestivamente, ter sido digitalizada fora da ordem original e considerada pela decisão recorrida intempestiva, não assiste razão à recorrente, pois tais documentos foram analisados, conforme trecho a seguir, omitido pela recorrente em sua peça recursal: *“Ressalte-se que os documentos apresentados a destempo pelo contribuinte, em 23/01/2013, serão aqui examinados, em respeito ao princípio da verdade material”*. (e-fls. 276). O exame de tais documentos constam às e-fls. 2679.

26. Afasto a preliminar e indefiro o pedido de saneamento do feito.

Mérito

27. Cinge-se a controvérsia a verificar se os pagamentos efetuados enquadram-se na hipótese de pagamento sem causa e/ou beneficiário não identificado, nos termos da legislação de regência.

28. Vejamos a legislação sobre o tema.

29. A Lei nº 8.981, de 1995, ao tratar da incidência do IR-Fonte alterou a alíquota para 35% (e não mais 33%, como na Lei nº 8.383, de 1981) e contemplou outras hipóteses sujeitas à tributação exclusiva na fonte:

Lei nº 8.981, de 1995, base legal do art. 675, do Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99)

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

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

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

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

30. Como se vê, estão sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos elencados nas hipóteses a seguir.

i) **Pagamentos** efetuados por pessoa jurídica a **beneficiário não identificado** (art. 61, caput);

31. Nessa hipótese a pessoa jurídica não comprova a identificação do beneficiário, ou o Fisco comprova que o beneficiário indicado pela pessoa jurídica não recebeu o pagamento.

ii) **Pagamentos** efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, **quando não for comprovada a operação ou a sua causa** (art. 61, §1º);

32. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, compra e venda, entre outros) que ensejou o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa. Pode-se dizer que a norma objetiva, dentre outros pontos, transparência fiscal do contribuinte.

33. Ao tratar da transparência fiscal, Ricardo Lobo Torres¹ observa que o dever de transparência incumbe ao Estado e à Sociedade. Enquanto o Estado “deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas e contribuições e empréstimos, como na feitura do orçamento e no controle de sua execução”, a Sociedade, por seu turno, “deve agir de tal forma transparente, que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva”.

34. Nesse sentido, para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal, contrato etc., é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento. E mais, a operação e a causa devem ser lícitas, é dizer, não há falar-se que atividade ilícita, possa figurar como causa de pagamento e, com efeito, elidir o IR-Fonte.

35. Acerca da prova contábil, o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em seu art. 9º, §1º, dispõe que “a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais”.

36. Em relação à concomitância do IR-Fonte e IRPJ, tem-se infrações distintas. No IRPJ, a sociedade pratica o fato gerador, tal qual no caso em análise em que ocorreu glosa de despesas. 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 pagamento². 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.

37. Quanto ao IR-fonte não poder ser exigido cumulativamente com a multa de ofício e/ou qualificada, o argumento ganha força em face da onerosidade da alíquota de 35%, a qual se agrava com o reajustamento da base de cálculo. Concorro que se trata de uma tributação onerosa. No entanto, esta era a alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à

¹ LOBO TORRES, Ricardo. Sigilos bancário e fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 148.

² CTN. Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

época da publicação da Lei nº 9.8981, de 1995, prevista em seu art. 8º. O fato desta última alíquota ter sido revogada posteriormente pela Lei nº 9.250, de 1995 e aquela permanecido no mesmo patamar é opção legislativa.

38. Por mais onerosa que seja a alíquota, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo³ não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção. Assim, uma vez comprovado que houve simulação, fraude ou conluio, no pagamento de algumas das hipóteses prevista no art. 61 da Lei 8.981, de 1995, a multa qualificada deve ser aplicada. O que atrai a incidência dessa espécie de multa é a conduta praticada pelo sujeito passivo ao efetuar o referido pagamento. Deixar de aplicá-la à hipótese vertente, ao argumento de dupla penalidade, significa considerar tributo como sanção, ou, de outro modo, negar vigência ao texto legal por considerá-lo inconstitucional, o que é vedado a este CARF.

39. Em ocorrendo tais hipóteses, o rendimento será considerado líquido, sendo devido o reajustamento da base de cálculo e o IR-Fonte considera-se vencido no dia do pagamento.

40. A recorrente alega inoccorrência de simulação e insiste que os pagamentos *“tinham lastro em efetiva consultoria técnica e mercadológica de fabricação e comercialização de adesivos, similares e impermeabilizantes, plenamente confirmada a origem dos valores posteriormente repassados aos sócios da MASTERPOL”*.

41. Todavia, nos autos do processo nº 16095.720368/2012-68 entendeu-se pela ocorrência de simulação e indedutibilidade das despesas de prestação de serviço de consultoria, nos seguintes termos:

Glosa de despesas

[...]

37. A despesa glosada, no ano calendário 2009, no valor de R\$ 1.638.000,00, refere-se a serviços de consultoria prestados pela empresa Masterpol Tecnologia em Adesivos Ltda.

38. Intimada a comprovar tal despesa, a recorrente apresentou 12 notas fiscais sequenciais, nº 97 a 108, emitidas pela Masterpol nos meses de janeiro a dezembro de 2009 e o contrato de Fornecimento de Informações Tecnológicas e Industrialização de Produtos e Outras Avenças (e-fls. 95-108).

39. Segundo o objeto do contrato, a Masterpol deve fornecer informações tecnológicas ("Tecnologia Contratual"), consistentes na formulação e processos de fabricação de adesivos e similares ("Produto Contratual"), para que a Urepol fabrique e comercialize de acordo com instruções recebidas da Masterpol, sob a designação geral de "Produto Divisão Masterpol". Veja-se (e-fls. 108):

[...]

40. Todavia, intimada três vezes a comprovar a realização do estabelecido no contrato, apresentar a formulação, os processos de fabricação do produto (produto contratual), adesivos e similares, apresentar desenhos, estudos,

³ CTN. Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

instruções, indicar os técnicos, ou seja, os elementos que comprovassem a efetividade do fornecimento da tecnologia, a recorrente não atendeu às intimações.

41. Verifica-se que a comprovação da efetividade da despesa glosada guarda íntima relação com a cláusula 5 do contrato - Remuneração e Registro Operacional - segundo a qual a recorrente deve creditar à Masterpol 80% da margem bruta contratual (produto fabricado e comercializado deduzidos custos de fabricação, embalagem, fretes, impostos e descontos).

42. Consta ainda do contrato que a recorrente deve fornecer mensalmente à Masterpol registro do volume do "Produto Contratual" fabricado e vendido e demais informações necessárias ao cálculo da remuneração (cláusula 5.3), manter registros adequados que possibilitem a determinação dos pagamentos previstos no contrato, bem como permitir que tais registros, ou livros, sejam examinados e copiados pela Masterpol (cláusula 5.4).

43. A recorrente, entretanto, não apresentou tais registros seja durante a fiscalização, mesmo sendo intimada três vezes; seja em recurso voluntário. Pelo contrário, em vez de apresentar tais elementos probatórios, os quais comprovariam a efetiva prestação de serviço, optou por defender a tese de inovação de critério pela decisão recorrida, tese afastada na preliminar acima.

44. De acordo com a decisão recorrida, os documentos colacionados aos autos - e tidos pela recorrente, de forma equivocada, como não analisados - não são hábeis o suficiente para comprovar a efetiva prestação dos serviços. De fato, analisando-se tais documentos, forçoso concluir que não justificam qualquer gasto contratual mensal com a Masterpol. A seguir os documentos:

- i) Demonstrativos com estoques dos produtos e matérias primas, em dezembro/2009 (e-fls. 1755-1763);
- ii) Material de divulgação dos produtos da linha Masterpol (e-fls. 1764-1915); Croquis de peças de fabricação (e-fls. 1931-2033);
- iii) Material de divulgação de demonstrações técnicas pela Masterpol em Feira Técnica (e-fls. 2067-2095);
- iv) Material de divulgação dos produtos da Urepol (e-fls. 2402-2409);
- v) Registro de Entradas da Urepol, do período de 2009 (e-fls. 2449-2486);
- vi) Demonstrativo Analítico de Bens - Por conta (e-fls. 2491- 2563).

45. A recorrente discorre ainda sobre as atividades desenvolvidas pela Masterpol, sua existência, seu valor de mercado, aponta que a autoridade fiscal não demonstrou qual a vantagem tributária obtida pela recorrente na estrutura utilizada, que não houve ganho tributário, enfim, aponta que o negócio realizado fora totalmente lícito.

46. Imperioso esclarecer que a infração apurada refere-se a glosa de despesa, cuja efetiva prestação de serviço não fora comprovada. Esse é o ponto central da controvérsia. Não há falar-se em obrigação da autoridade fiscal em demonstrar eventual vantagem tributária obtida ou algo do gênero. Nesse tipo de infração é ônus da recorrente comprovar com documentação hábil e idônea a realização da despesa, no caso, a efetiva prestação do serviço, o que não ocorreu na espécie.

47. Quanto ao alegado bis in idem referente ao lançamento do IRRF sobre o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado e o lançamento de glosa de despesa, não assiste razão à recorrente visto tratar-se de infrações tributárias distintas.

Simulação

48. Compõem o capital da empresa Urepol Polímeros as empresas Urepol Participações e Micropol Participações (e-fls. 11). Kristian Orberg, diretor presidente da Urepol Participações (e-fls. 47) e diretor da Masterpol (e-fls. 142), foi indicado pela Urepol Participações para diretor executivo na Urepol Polímeros (e-fls. 13).

49. Segundo a recorrente, Kristian Orberg, que possui consideráveis conhecimentos do mercado de compósitos, foi quem propôs parceria à Urepol e constituiu a Masterpol com parte dos sócios da Micropol com vistas a ingressar no mercado de adesivos estruturais para a indústria de compósitos que, à época, não era explorado por empresas nacionais.

50. Acerca de Kristian Orberg, a autoridade fiscal observou, a meu ver, acertadamente (e-fls. 527):

Se ele gerencia uma empresa, no caso a fiscalizada, conforme determinação expressa na cláusula sexta c/c cláusula 12 do contrato social, como ele vai contratar a outra empresa, na qual ele é sócio e dirigente, onde é ele quem vai transmitir os conhecimentos. Se ele detém os conhecimentos, não é razoável contratar a outra empresa quando é ele mesmo que vai fornecer os conhecimentos. Como se verifica a Masterpol não tem estrutura funcional, para a prestação dos serviços contratados.

51. Afirma ainda a recorrente que “a efetividade da prestação da Masterpol” por meio de Kristian Orberg, sócio fundador, e de seus colaboradores Josué Garcia Quini, Odimir Vasquez, Mário Granado e Dener Daniel Alves, comprovam que a “estrutura é condizente com o objeto da prestação”.

52. Todavia, a decisão recorrida apontou, conforme apurado pela fiscalização, que a GFIP da Masterpol (e-fls. 160) não registra tais nomes. Apontou ainda que (e-fls. 2681):

às fls.272-283 constam as notas fiscais de serviços emitidas por Granado – Comércio de Impermeabilizantes Ltda, CNPJ 08.945.160/0001-15, pela prestação de serviços na divulgação de produtos p/ impermeabilização, cujo responsável é Mário Granado Gonçalves Filho. Foi emitida uma nota fiscal por mês, em numeração sequencial, no período de janeiro a dezembro de 2009, em nome da Masterpol Tecnologia em Adesivos Ltda.

Às fls. 285-302, constam as notas fiscais de serviços emitidas por DGD Usinagem Industrial – Dener Daniel Alves –Me, CNPJ 05.133.914/0001-44, pela prestação de serviços de usinagem, cujo responsável é Dener Daniel Alves. Constam notas fiscais, em numeração descontinuada, no período de dezembro/2008 a dezembro/2009, em nome da Masterpol Tecnologia em Adesivos Ltda.

Às fls. 303-314, constam as notas fiscais de serviços emitidas por M.O. Comércio de Material Elétrico Ltda. Me, CNPJ 07.344.083/0001-85, pela prestação de serviços de manutenção em máquinas e equipamentos, cujo responsável é Odimir Vasques. Foi emitida uma nota fiscal por mês, em numeração sequencial, no período de janeiro a dezembro de 2009, em nome da Masterpol Tecnologia em Adesivos Ltda.

53. Verifica-se, pois, conforme conclui a decisão recorrida, que Mário Granado, Dener Daniel Alves e Odimir Vasques não possuíam vínculo estrito com a

Masterpol, uma vez que eram prestadores de serviços e não colaboradores da Masterpol Tecnologia em Adesivos Ltda.

54. Em recurso voluntário, acerca dessa matéria, a recorrente limitou-se a argumentar que “o mero fato de tais colaboradores não serem funcionários, mas sim prestadores de serviço à MASTERPOL, não representa critério válido para a desvinculação consignada no acórdão recorrido. Na pior das hipóteses, esse fato poderia ensejar a exigência de contribuições previdenciárias, mas nunca o critério válido para deslegitimar a existência da pessoa jurídica MASTERPOL”.

55. Ora, mas se a Masterpol não possuía unidade laboratorial para o desenvolvimento de sua produção, como justificar os serviços acima em nome da Masterpol? Explico.

56. Consta dos considerandos do contrato que a parceria entre as partes permitiu conciliar os conhecimentos mercadológicos e tecnológicos da Masterpol para formulação, fabricação e utilização de adesivos e similares, com a capacidade ociosa dos laboratórios e instalações da Urepol.

57. Como visto acima, de acordo com o objeto do contrato, a Masterpol deveria fornecer informações tecnológicas ("Tecnologia Contratual"), consistentes na formulação e processos de fabricação de adesivos e similares ("Produto Contratual"), e a Urepol deveria fabricar e comercializar o Produto Divisão Masterpol, sob a orientação da contratada, o que se amolda à prestação de serviço de consultoria.

58. A recorrente reafirma que a Masterpol em razão de não possuir unidade laboratorial para o desenvolvimento de sua produção - já que se limitava a prestar consultoria -; por outro lado, de forma diversa do previsto em contrato, sustenta que a Masterpol “utilizaria sua estrutura física [Urepol] e poder de produção já estruturado e, como contraprestação, ficaria com parcela do montante líquido”, veja-se (e-fls. 2.748):

[...]

59. Tal fato revela, conforme apurado pela fiscalização que as atividades eram exercidas pela Urepol, mas sob a alcinha de Masterpol.

60. A autoridade fiscal apurou também que Josué Garcia Quini tem vínculo com a Urepol, como químico na Divisão de Adesivos (e-fls.157); ministrou palestras pela Urepol; foi representante da Urepol no Instituto Brasileiro de Impermeabilização (e-fls. 158) e apresentou tese relativa a adesivos no Congresso Brasileiro de Engenharia e Ciência dos Materiais, de 24 a 28/11/2008, pela Urepol Polímeros Ltda.(e-fl.159). Forçoso, concluir, na mesma linha da decisão recorrida que Josué Garcia Quini atuava profissionalmente em ambas as empresas: Urepol (contratante) e Masterpol (contratada), na verdade, divisão da Urepol.

61. Com efeito, assiste razão à autoridade fiscal ao afirmar que não se justifica a recorrente contratar a Masterpol para o fornecimento de informações tecnológicas, se já havia na empresa contratante - Urepol Polímeros, técnicos qualificados. No caso, Josué Garcia Quini que atuava em ambas as empresas e Kristian Orberg, conforme observado anteriormente, sócio em ambas as empresas e conhecedor do tema (e-fls. 45 e 160).

62. Em relação ao produto fabricado sob a designação geral de “Produto Divisão Masterpol”, conforme consta do objeto do contrato, a recorrente observa que tal “distorção decorre da atribuição de significados jurídicos aos jargões comerciais,

mais precisamente a utilização comercial da expressão "Divisão/Departamento Masterpol".

63. Todavia, os fatos apurados pela autoridade fiscal apontam em sentido contrário, porquanto i) o certificado ISO 9001:2008 foi concedido à Urepol Polímeros Ltda. - Divisão Masterpol Adesivos, pela SGS Certificadora Ltda. (e-fls. 155); ii) o endereço eletrônico da Masterpol informava tratar-se de uma divisão da Urepol: "A MASTERPOL – Divisão de Adesivos da Urepol Polímeros Ltda. dedica-se, desde 1999, ao desenvolvimento, fabricação e comercialização de impermeabilizantes e de adesivos especiais, tanto para construção civil como para aplicações industriais." (e-fls. 156).

64. A recorrente alega ainda que tinha valor de mercado e apresenta várias propostas recebidas. Todavia, tais fatos não são capazes de elidir o apurado pela fiscalização, principalmente quando a infração em comento refere-se a glosa de despesas. Ademais, a Masterpol, como os fatos demonstram nessa época figurava apenas como um CNPJ, haja vista que todas as operações ocorriam na Urepol, mas praticada com o nome do produto e da empresa "Masterpol".

65. A autoridade fiscal anexou aos autos ainda títulos bancários sacados em nome da Urepol Polímeros (e-fls. 166-173) e comprovantes de despesas desta empresa (e-fls. 174-183), mas que foram pagos no banco Bradesco, Ag. 2514-3, conta 30.094-2, de titularidade da Masterpol Tecnologia em Adesivos, cujos extratos encontram-se à e-fls. 389-459, onde é possível identificar os valores debitados.

66. Tal fato demonstra de forma explícita que, a despeito de a Urepol e a Masterpol possuírem CNPJ distintos na prática, atuam como se fossem uma só empresa, o que confirma a Masterpol como divisão da Urepol.

67. Ainda sobre a ausência de autonomia funcional da Masterpol, a autoridade fiscal demonstra que os recursos dessa empresa originaram-se exclusivamente da Urepol, cujas transferências foram solicitadas por Kristian Orberg, conforme e-mails de e-fls. 458-503.

68. Nessa linha, constata-se no Balancete Analítico da Masterpol Tecnologia em Adesivos, do período de 01/2009 a 12/2009, que a Receita Operacional Líquida foi totalmente originada dos Serviços de Consultoria, correspondentes ao valor de R\$1.638.000,00 (e-fls. 196), glosados pela fiscalização na Urepol.

69. Segundo a autoridade fiscal, a simulação da prestação de serviços de consultoria tecnológica consistiu em transferir recursos da empresa Urepol para os sócios, pessoas físicas, sem incidência tributária.

70. Nessa linha, verifica-se no livro Razão Analítico da Masterpol, no período de 01/01/2009 a 31/12/2009 (e-fls. 504-523), a conta Kristian Orberg e a conta Ant. Distr. Lucros: i) Kristian Orberg, com histórico de "Entrega de Valor a Kristian Orberg", com registros quase diários. Registra-se, também, a conta Ant. Distr. Lucros: Gonzalo Cassarino (sócio), com histórico de "Pagamento por meio eletrônico".

71. Kristin Orberg e Gonzalo Leon Cassarino Basso foram nomeados sócios administradores da Masterpol com mandato de prazo indeterminado, conforme registro na Jucesp em 10/02/2009 (e-fls. 128-143).

72. A meu ver, a simulação pode ser vista sob dois prismas: i) simulação qualificada, em que há evidente intuito de fraude; as partes ocultam fatos, escondendo-os ou inventando-os parcialmente. Trata-se de artifício com o objetivo de mostrar o irreal como verdadeiro com vistas a encobrir a existência do

fato gerador de determinado tributo; sujeita à multa qualificada; e ii) simulação simples, em que o contribuinte cumpre com todas as regularidades formais, solicitações do Fisco, publicidade e registro dos atos societários etc., mas na essência, a operação não é oponível ao Fisco; sujeita à multa de ofício normal.

73. Os fatos elencados acima, a meu ver, revelam simulação qualificada, situação em que há evidente intuito de fraudar o fisco.

42. Segundo a autoridade fiscal, os pagamentos das despesas glosadas contratadas com a Masterpol Tecnologia em Adesivos Ltda. ocorreram mediante transferência bancária e, posterior repasse aos sócios e demais pessoas físicas.

43. Com efeito, elaborou o Demonstrativo nº 2, o qual segrega os pagamentos tributados por: i) “Saídas da conta bancária Bradesco - Beneficiários Não Identificados” (e-fls. 579); ii) “Saídas da conta bancária Bradesco - Identificadas - Kristian Orberg” (e-fls. 580-581) e “Saídas da conta bancária Itaú - Identificadas - Gonzalo Cassarino” (e-fls. 582).

44. No Demonstrativo nº 3 - “Demonstrativo da Base de Cálculo do IR Fonte” constam todas as saídas consolidadas em ordem cronológica (e-fls. 583-585). Os extratos bancários da Masterpol do Bradesco (e-fls. 417-482) e do banco Itaú, (e-fls. 483-485). O Demonstrativo nº 1, elenca “Saídas de Recursos - Banco Bradesco” (e-fls. 568), banco com maior movimentação.

45. Em razão de restar demonstrado nos autos que se tratou de pagamento de despesa simulada e ante a não apresentação de elementos probantes com força suficiente para infirmar o apurado pela fiscalização, considero devida a cobrança do IR-Fonte.

Multa qualificada

46. A fiscalização qualificou a multa de ofício (150%), por entender que houve fraude e sonegação no negócio jurídico realizado, nos termos do art. 72 da Lei 9.430/64 c/c art. 44, I, §1º da Lei 9.430/96.

47. Segundo a recorrente, a multa deve ser afastada *“porque não foram utilizados quaisquer meios ilícitos ou fraudulentos, [...] porque a instituição da parceria comercial questionada em fiscalização foi firmada antes de que as receitas relativas a atividade de adesivos e impermeabilizantes fossem auferidas”*.

48. Pois bem. No tocante à multa qualificada, o art. 44 da Lei 9.430/96, e suas várias alterações, condiciona a aplicação de multa qualificada de 150% aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, aos casos que denominamos de conduta qualificada. A Lei nº 14.689/23 modificou este cenário e instituiu a multa majorada (gênero) com duas espécies de multa qualificada de acordo com a conduta praticada:

i) conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio), multa de 100%;

ii) conduta qualificada com reincidência do sujeito passivo no prazo de dois anos, multa de 150%. Veja-se:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de **falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração** e nos de **declaração inexata**; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

~~§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)~~

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: [\(Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

[...]

VI – **100% (cem por cento)** sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

VII – **150% (cento e cinquenta por cento)** sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, **nos casos em que verificada a reincidência** do sujeito passivo. [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

§ 1º-A. Verifica-se a **reincidência** prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, **no prazo de 2 (dois) anos**, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos [arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), **ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões**. [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

I – **não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**; [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

49. Note-se que a modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

Código Tributário Nacional (CTN)

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

[...]

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

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) **quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.**

50. O percentual de 150%, todavia, deverá ser aplicado somente no caso de

reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos, contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio. Verifica-se, pois, que a lei instituiu uma nova hipótese para imputação da multa de 150%, a reincidência qualificada. Com efeito, está sujeita ao art. 104 do CTN, primeira parte, cujo teor estabelece que *“A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros [...]”*, visto não se tratar de hipótese prevista no art. 106 também do CTN, que permite aplicação retroativa.

51. Em relação às condutas típicas de sonegação, fraude e conluio, a Lei nº 4502/64 as define nos seguintes termos:

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

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

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

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

Art . 72. **Fraude** é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a **ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal**, ou a **excluir ou modificar as suas características essenciais**, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. **Conluio** é o ajuste **doloso** entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. (Grifo nosso)

52. Para a configuração de tais condutas exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável a vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo. Nesse sentido, salienta Marco Aurélio Greco⁴ com apoio em Cezar Roberto Bitencourt:

O dolo não se configura pela simples **vontade** de obter um resultado ou atingir uma finalidade. À vontade é indispensável associar a **consciência** de realizar a conduta descrita no tipo.

Como expõe a doutrina mais moderna, o dolo corresponde ao elemento subjetivo do tipo, vale dizer, **para haver dolo não se trata de querer o resultado, é indispensável que se tenha consciência e se queira a conduta definida no tipo legal**.

Como expõe CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

"Dolo é a **consciência** e a **vontade** de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Welzel, 'dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito' "

Ou seja, é preciso querer a ação descrita como tipo infracional descrito na lei. (Grifo nosso)

53. Cezar Roberto Bitencourt⁵, por sua vez, ao discorrer sobre a consciência e a vontade, elementos imanentes ao dolo, dispõe:

O *dolo*, elemento essencial da *ação final*, compõe o *tipo subjetivo*. Pela sua definição, constata-se que **o dolo é constituído por dois elementos**: um **cognitivo**, que e o

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

⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal, 2, parte especial, dos crimes contra pessoa. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 34.

conhecimento do fato constitutivo da ação típica; e um *volitivo*, que é a vontade de realizá-la.

O primeiro elemento, o *conhecimento*, é pressuposto do segundo, que é a *vontade*, que não pode existir sem aquele. Para a configuração do dolo exige-se a *consciência* daquilo que se pretende praticar. Essa ***consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação***, quando ela está sendo realizada. A *previsão*, isto é, a *consciência*, deve abranger correta e completamente todos os elementos essenciais do tipo, sejam eles descritivos, normativos ou subjetivos.

[...]

A ***vontade***, por sua vez, deve abranger a ***ação, o resultado e o nexa causal***. A ***vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente***, pelo menos, parcialmente. [...] Para Welzel, a *vontade* e a espinha dorsal da ação final, considerando que a *finalidade* baseia-se na *capacidade de vontade* de prever, dentro de certos limites, as consequências de sua intervenção no curso causal e de dirigi-la, por conseguinte, conforme um plano, à consecução de um fim. (Grifo nosso)

54. Na sonegação, a conduta dolosa visa *impedir ou retardar o conhecimento* pela autoridade fazendária *da ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal ou das *condições pessoais de contribuinte* que possam afetar o crédito tributário. Nessa hipótese o fato gerador já ocorreu; a conduta é no sentido de encontrar meios para ocultá-lo do Fisco.

55. A sonegação é figura típica de caráter criminal, tal qual prevista no art. 1º da Lei 4.729, de 1965, e que foi englobada – derogada tacitamente – pelo conceito de crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137, de 1990.

56. Como observa Leandro Paulsen⁶, a sonegação, além de ensejar o lançamento do tributo com multa de ofício qualificada (majorada), implica responsabilização penal:

A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude. O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A **sonegação**, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como **implica responsabilização penal**. (Grifo nosso)

57. Na fraude, a conduta dolosa visa, na primeira parte do tipo, *impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal. Nessa hipótese, o fato gerador está prestes a ocorrer, mas a conduta impede ou retarda sua ocorrência.

58. A fraude contempla ainda, na segunda parte do tipo, conduta dolosa que visa *excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador*. Nesse caso, o fato gerador já ocorreu, afinal, exclui-se ou modifica-se algo que já existe. O objetivo é alterar características essenciais do fato gerador, com vistas a evitar, reduzir ou diferir o pagamento do tributo.

59. Em relação ao conluio, para sua caracterização basta haver o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude. É dizer, para que haja conluio faz-se necessário a ocorrência da fraude ou sonegação.

60. A jurisprudência deste Carf é firme no sentido de que a aplicação da multa majorada, até então denominada de qualificada, exige conduta caracterizada por sonegação,

⁶ PAULSEN, Leandro. Crimes federais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 361.

fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa⁷.

61. Note-se que a Lei nº 14.689/23 positivou tal exigência no parágrafo §1º- C do art. 44 da Lei nº 9430/96 ao determinar que a qualificação da multa majorada não se aplica quando não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio.

62. Nessa linha de pensamento, a inteligência das Súmulas Carf nº 14, 25 e 34 demonstram que para qualificar a multa em 100% (até então 150%) não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessária a comprovação de uma conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio); e no caso de qualificação de 150%, com o advento da Lei nº 14.689/23, exige-se além da conduta qualificada a reincidência, conforme elencado acima. Veja-se:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a **comprovação do evidente intuito de fraude** do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A **presunção** legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, **não autoriza a qualificação da multa de ofício**, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Súmula CARF nº 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, **é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada** a movimentação de recursos em contas bancárias de **interpostas pessoas** qual conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

63. No caso em análise, a autoridade fiscal qualificou a multa por entender que houve dolo no negócio jurídico entabulado. Assentou que a *“empresa quis rotular a operação como planejamento tributário. Os procedimentos foram previamente engendrados para repassar dinheiro aos sócios sem pagamento de imposto e reduzir a base tributável do IRPJ e CSSL”*.

64. O acórdão recorrido manteve a qualificação da multa ao argumento de que *“que houve uma operação articulada por meio do contrato de prestação de serviços, cuja efetividade não foi comprovada, objetivando a redução da carga tributária do contribuinte e a entrega de recursos aos sócios sem o pagamento do IRRF”*.

65. Como elencado no tópico anterior acerca da simulação, a meu ver os fatos apurados pela fiscalização revelam simulação qualificada, situação em que há evidente intuito de fraude, em razão de o negócio jurídico entabulado revelar a inexistência operacional da Masterpol, conforme elencado pela fiscalização no seguinte trecho:

⁷ Ag.Reg.RE 608.426. DJe 21.10.2011: “Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em detrimento de qualquer categoria de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). [...]”.

A finalidade da criação da Masterpol não foi alcançar lucro, exercer uma atividade, mas criar uma aparência de empresa, para justificar a prestação dos serviços. A simulação da prestação de serviços de consultoria tecnológica, foi esconder a vontade real, a vontade oculta dos dirigentes da sociedade, transferir recursos da empresa UREPOL para pessoas físicas, sem incidência tributária. O artifício, a simulação dos serviços prestados pela pessoa jurídica MASTERPOL, originou as despesas na UREPOL, cujo valor deixou de ser tributado pelo Lucro Real e foi tributado no Lucro Presumido pela MASTERPOL.

66. Nestes termos, é devida a multa qualificada.

67. Todavia, com base no §1º, VI, do art. 44 da Lei 9430/96 com as alterações promovidas pela Lei nº 14.689/23, que reduziu a multa de 150% para 100%, deve ser aplicado ao caso em análise a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, conforme elencado acima. Assim o percentual da multa majorada deve ser reduzido para 100%.

Responsabilidade Solidária

68. A autoridade fiscal considerou como responsáveis solidários, com base no art. 135, III, do CTN, os administradores da Urepol Polímeros Ltda., Kristian Orberg e João Moreira da Rocha Neto, em razão de participação direta e anuência no contrato de prestação de serviço celebrado entre a recorrente e a Masterpol.

Pelas documentações examinadas constata-se que ambos têm poderes de gerência. As transferências de numerário da Urepol para Masterpol, foram feitas por solicitação do Sr. Kristian Orberg, com ciência do Sr. João Moreira Rocha Neto.

Ambos assinaram o contrato de prestação de serviços estabelecido entre a Masterpol e Urepol. Ambos os dirigentes, tiveram a intenção de articular o negócio para benefício da empresa Urepol e pessoas físicas (sócios). Sr. Kristin Orberg é o maior beneficiário dos pagamentos.

69. Os responsáveis solidários alegam, em síntese, inoccorrência de fraude e simulação, e requerem o afastamento da cobrança solidária, considerando-se a ausência de atendimento aos pressupostos do artigo 135 do CTN.

70. Acerca da responsabilidade tributária, o art. 135 do CTN estabelece que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, os sócios, no caso de liquidação de pessoas (inciso I c/c inciso VII do art. 134), bem como os dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. A jurisprudência do STJ acrescentou ainda outra hipótese de responsabilização solidária, a dissolução irregular de sociedade, conforme dispõe a Súmula STJ 435: *“presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”*. Tal hipótese é um desdobramento de infração à lei.

71. Embora o CTN estabeleça que a responsabilidade prevista no art. 135, III seja de caráter pessoal – entenda-se, exclusiva do sócio-gerente – o que desperta controvérsia,

entendemos tratar-se de responsabilidade solidária⁸, pois se o art. 128 do CTN exige lei expressa para atribuir responsabilidade a terceiro, de igual modo a exclusão da responsabilidade do contribuinte deve estar prevista em lei. Outro ponto a reforçar esse posicionamento é a própria súmula 430⁹ do STJ, que ao tratar especificamente da matéria enuncia responsabilidade solidária do sócio-gerente e não responsabilidade pessoal.

72. A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado – resumidamente sócio-gerente – não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária, ou seja, exige-se um ilícito qualificado pelo art. 135, III, do CTN.

73. É necessário, portanto, a existência de nexo causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. Com efeito, o administrador, ainda que de fato, que praticar alguma dessas condutas, com reflexo tributário, deverá figurar como sujeito passivo solidário. Nesse sentido já se manifestou o STF:

O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias.

[...]

A regra matriz de responsabilidade do art. 135, III, do CTN responsabiliza aquele que esteja na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica. Daí a jurisprudência no sentido de que **apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado**, o que resguarda a personalidade entre o ilícito – má gestão ou representação **por prática de atos** com excesso de poder ou **infração à lei**, contrato social ou estatutos – e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. (Trecho do voto do RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe- 09-02-2011, p. 431, 432)

74. Na mesma linha o STJ:

[...] 4. Segundo o disposto no art. 135, III, do CTN, os sócios somente podem ser responsabilizados pelas dívidas tributárias da empresa quando **exercerem gerência** da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. Precedentes. (REsp 640.155/RJ, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/04/2007, DJ 24/05/2007, p. 311) (Grifo nosso)

⁸ MACHADO, Hugo de Brito Machado. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 189. TORRES, Heleno Taveira. Responsabilidade de terceiros e desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, v. 16, 2012. p. 125,127. ROCHA, Alessandro Martins dos Santos. Responsabilidade tributária de administradores com base no artigo 135, inciso III, do código tributário nacional. Revista da Receita Federal - Estudos Tributários e Aduaneiros, Brasília, 01, n. 02, jan./Jul 2015. 168-189. No mesmo sentido o Ac. CARF 9101-002.954, de 03 de julho de 2017. FREITAS JÚNIOR, Efigênio de. Responsabilidade tributária, solidariedade e interesse comum qualificado por dolo, fraude ou simulação. In: BOSSA, Gisele Barra (Coord.). Eficiência probatória e atual jurisprudência do CARF. São Paulo: Almedina, 2020. p. 226.

⁹ Súmula 430: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

[...] O quotista, sem **função de gerência** não responde por dívida contraída pela sociedade de responsabilidade limitada. Seus bens não podem ser penhorados em processo de execução fiscal movida contra a pessoa jurídica (CTN, ART. 134 - DEC. 3.708/19, ART. 2.). (REsp 27.234/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/1993, DJ 21/02/1994, p. 2126) (Grifo nosso)

[...] A prática de atos contrários à lei ou com excesso de mandato só induz a responsabilidade de quem tenha **administrado a sociedade** por quotas de responsabilidade limitada, no caso, os sócios gerentes, não se expandindo aos meros quotistas. Não sendo o tema objeto de recurso pela decisão atacada, ausente, pois, o prequestionamento, que é pressuposto específico de admissibilidade do recurso especial. Recurso especial improvido. (REsp 330.232/MG, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/04/2003, DJ 30/06/2003, p. 178). (Grifo nosso)

75. Em resumo, a responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN é solidária, decorre de um ilícito qualificado e sua imputação exige os seguintes requisitos de forma cumulativa: i) identificação do responsável com poder de gestão que praticou o ilícito qualificado; ii) descrição da conduta praticada de forma a demonstrar o ilícito qualificado praticado pelo responsável; iii) nexo de causalidade entre a conduta praticada pelo responsável e o resultado prejudicial ao Fisco; iv) documentação comprobatória dos atos praticados.

76. Necessário verificar, portanto, se há nexo causal entre a conduta praticada pelos responsáveis solidários e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco.

77. A meu ver, ambos os dirigentes articularam o negócio jurídico para benefício da empresa Urepol e pessoas físicas (sócios) com prejuízo ao Fisco. Tendo em vista tratar-se de operação simulada, os sócios que participaram ativamente da realização dessa operação simulada, conforme elencado acima, praticaram infração à lei, bem como buscaram atribuir ao fato ocorrido no mundo concreto - ausência de prestação de serviço de consultoria - uma roupagem diversa da hipótese descrita na lei, com vistas a alterar as características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento. Tal conduta atrai a responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN. Portanto, devem ser mantidas tais responsabilidades.

Dedução dos valores relativos ao IRPJ e CSLL recolhidos pela Masterpol

78. A fiscalização glosou despesas de consultoria no valor de R\$1.638.000,00, por considerá-las artificiais, engendradas e inexistentes, mas permitiu a dedução de *“despesas registradas na escrituração da prestadora do suposto serviço de consultoria”*, no valor de R\$726.631,32, em razão de considerá-las legítimas. Trata-se de *“despesas com comissões de vendas, as despesas com telefone, publicidade, assessoria técnica, despesa com advogado, consultoria de qualidade, serviço de motoboy, contribuições patronais, despesas de viagens, pagamento na remessa de equipamento”*. Com efeito, tributou o montante de R\$911.368,68.

79. A recorrente requer sejam deduzidos os valores de IRPJ e CSLL recolhidos pela Masterpol.

80. A decisão recorrida negou tal pleito por entender trata-se de empresas distintas.

81. Tais valores foram deduzidos no processo nº 16095.720368/2012-68 de glosa de

despesas, logo não há falar-se em dedução nestes autos.

82. Assim, nego provimento à matéria.

Conclusão

83. Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior