



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13005.726599/2019-25
ACÓRDÃO	1202-001.721 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SCAVASUL TERRAPLENAGEM E MINERACAO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

DECADÊNCIA. SIMULAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. ART. 173, I, DO CTN.

No caso de tributo lançado por homologação, a Administração Tributária dispõe do prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário, a contar da data do fato gerador, no caso de ter havido recolhimento e não ter ocorrido simulação, fraude ou conluio, na forma do art. 150, § 4º, do CTN.

Conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de não ter havido recolhimento, ou de ocorrência de simulação, fraude ou conluio.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

GLOSA DE DESPESAS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS.

Escoreito o lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, em virtude da comprovada inidoneidade dos documentos fiscais, emitidos pelas “noteiras”, sendo incrível, inclusive, a alegação de desconhecimento da fraude e a boa-fé da autuada, pelas circunstâncias do caso, especialmente os elevados valores envolvidos nas aquisições, a inexistência de comprovação de transporte e entrega das mercadorias e a inexistência de estabelecimento físico da fornecedora.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2014, 2015, 2016

PAGAMENTOS SEM CAUSA. GLOSA DE NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. CHEQUES AO PORTADOR.

Sujeitam-se ao Imposto de Renda Retido na Fonte os pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, a par do disposto no § 1º art. 61 da Lei n. 8.881/95, c/c o § 1º do art. 674 do RIR/99, vigente à época dos fatos.

COMPATIBILIDADE DA COBRANÇA DO IRRF COM A GLOSA DAS DESPESAS NA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL.

A tributação pelo Imposto de Renda exclusivamente na fonte, em relação a pagamentos a beneficiários não identificados ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa, não exclui a incidência de IRPJ e CSLL resultante da glosa das despesas fictícias, as quais são indedutíveis por previsão legal expressa.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO.

Evidenciada a hipótese de fraude, com a escrituração de notas fiscais inidôneas, suprimindo o pagamento do imposto sobre a renda e a contribuição sobre o lucro da atividade, apurando créditos de PIS e COFINS em decorrência das referidas notas, gerando passivo fictício de supostos créditos de fornecedores, realizando pagamentos sem causa, mediante a emissão de cheques ao portador, há de ser mantida a multa de ofício qualificada (art. 44, I, § 1º, da Lei n. 9.430/96 c/c art. 72 da Lei 4.502/64).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO PARA 100%. RETROATIVIDADE DA LEI BENÉFICA.

Mantida a qualificadora da multa, deve retroagir a lei benéfica, aplicando-se o disposto no art. 106, II, “c”, do CTN, reduzindo-a de 150% para o patamar de 100%, conforme nova redação dada ao art. 44, § 1º, VI, da Lei n. 9.430/96 pelo art. 8º da Lei n. 14.689/23.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/12/2013 a 31/12/2016

PIS E COFINS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS DE NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS.

A inidoneidade das notas fiscais implica o lançamento das diferenças de PIS e COFINS resultantes da desconsideração dos créditos relacionados aos referidos documentos, levados em conta na apuração não-cumulativa das contribuições.

CSLL. TRIBUTO REFLEXO.

Aplica-se, à CSLL, se tratando de tributo reflexo, a correção da base de cálculo para o lançamento do IRPJ, quando às despesas glosadas, não comprovadas, havidas junto às empresas “noteiras”.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos acima identificados.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso quanto às razões contrária à sujeição passiva dos coobrigados por ausência de legitimidade e interesse recursal e, na parte conhecida: i) por unanimidade de votos, rejeitar a arguição de decadência, negar provimento ao recurso voluntário quanto ao mérito e reduzir a 100 % (cem por cento) o percentual da multa qualificada; e: ii) por voto de qualidade, manter a exigência da multa isolada sobre estimativas não recolhidas. Vencida a Conselheira Liana Carine Fernandes de Queiroz e o Conselheiros André Luis Ulrich Pinto e Felliipe Honório Rodrigues da Costa que votaram por cancelar essa exigência. Designado o conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

LIANA CARINE FERNANDES DE QUEIROZ – Relatora

Assinado Digitalmente

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Felliipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por SCAVASUL TERRAPLENAGEM E MINERACAO LTDA, em face do Acórdão n. 16-95.238 - 3ª Turma da DRJ/SPO, que julgou improcedente a Impugnação, mantendo integralmente os créditos de IRPJ e CSLL, lançados em decorrência da glosa de despesas relacionadas à notas fiscais inidôneas, de PIS e de COFINS, relacionados aos créditos indevidamente tomados, relacionados às mesmas notas fiscais de aquisição de insumos, além do lançamento de IRRF sobre os pagamentos sem causa, de multa de ofício qualificada, em 150%, e de multa isolada por não recolhimento de estimativas mensais; ainda, a responsabilidade pessoal, na forma do art. 135, III, do CTN, de dois dos sócios da autuada, Cecília Maria Argenta Fagundes e Rômulo André Fagundes. Os fatos apurados estão relacionados aos anos-calendários 2013, 2014 e 2015.

Consta do relatório fiscal que a autuada teria feito uso de **notas fiscais inidôneas, emitidas por empresas ditas “noteiras”, sem qualquer estrutura operacional, para lograr proveito tributário indevido**. Os documentos fiscais inverídicos foram apropriados na escrita contábil, na escrita fiscal – para fins de apuração das contribuições – e nas declarações de apuração de IRPJ/ CSLL (DIPJ/ ECF). Ademais, os mesmos registros das supostas compras teriam servido à retirada de valores da sociedade, por meio da emissão de cheques ao portador, simulando-se pagamentos a fornecedores, ou criando um passivo fictício.

A ora recorrente apresentou impugnação tempestiva contra as autuações, argumentando, na síntese que transcreve do Acórdão de Impugnação (fls. 3.319-3.391), o seguinte:

A ciência dos Autos de Infração ao contribuinte Scavasul Terraplenagem e Mineracao Ltda ocorreu em 28/11/2019 (fl. 3261). A ciência aos responsabilizados pelo crédito tributário Cecília Maria Argenta Fagundes e Rômulo André Fagundes ocorreu em 20/11/2019 (ARs às fls. 3259 e 3260, respectivamente).

Em 20/12/2019 (fl. 3289), às fls. 3265 a 3277, foi apresentada impugnação conjunta do Contribuinte e das pessoas físicas acima citadas, a qual é a seguir sintetizada.

DO APROVEITAMENTO DE BOA-FÉ DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

Inicialmente, as acusações feitas pela Fiscalização são todas rechaçadas e discordam do montante total da exação, porquanto houve aproveitamento de boa-fé dos créditos tributários resultantes das notas fiscais sob investigação.

DA CONDUTA DE TRANSPARÊNCIA NO PROCEDIMENTO FISCAL

A empresa Scavasul e seus representantes legais, em momento algum, se negaram a apresentar todos os documentos e prestar informações de que dispunha, sempre com o intuito de fornecer todos os esclarecimentos solicitados, logicamente que dentro de sua capacidade e efetivo conhecimento dos fatos.

Eventuais informações não prestadas e documentos não fornecidos fazem parte dos acontecimentos e procedimentos relatados amplamente acerca da forma de administração da empresa, que fogem completamente ao conhecimento da atual gestão da empresa.

A gestão atual da Scavasul, que veio a suceder seu sócio administrador Paulo Roberto Fagundes por ocasião de seu falecimento, tem conhecimento absolutamente superficial das práticas administrativas e contábeis da empresa relativamente ao período anterior a meados do primeiro semestre de 2018, razão pela qual desconhece a origem das notas fiscais suspeitas.

Não houve ocultação de informações e/ou documentos à Fiscalização da Receita Federal, com o que resta descaracterizada a presunção de conduta dolosa por parte da gestão com relação ao alegado aproveitamento de vantagens tributárias indevidas oriundas de notas fiscais suspeitas de serem inidôneas.

Todas informações solicitadas durante o processo de fiscalização foram disponibilizadas prontamente, logicamente que com exceção dos acontecimentos e documentos inexistentes e/ou desconhecidos.

Sendo assim, diante da conduta de total transparência da empresa em apresentar todos os documentos e informações solicitadas, deve-se concluir pela ausência de dolo por parte dos sócios da Scavasul quanto aos atos delituosos alegadamente praticados.

DOS CONTRATOS FIRMADOS COM FORNECEDORES

Em que pese não haver contratos firmados com fornecedores, procedimento que em tempo algum foi utilizado pela

empresa, defendeu ser possível observar-se que as mercadorias que integraram o conjunto das notas fiscais tidas por suspeitas eram comumente utilizadas no emprego das atividades da empresa, o que comprova que a alegada fraude seria de difícil constatação pelos sócios.

Efetivamente as práticas relatadas na autuação se deram no bojo das operações rotineiras, indetectáveis especialmente àqueles despidos de conhecimento técnico contábil ou que não exerciam a administração efetiva da empresa, como é o caso dos impugnantes Rômulo e Cecília Fagundes.

Na medida em que as manutenções de frota eram executadas quase que exclusivamente por funcionários nos canteiros das obras onde a empresa prestava serviços, a aquisição e reposição de peças se dava na medida da necessidade.

Na prática, quando da necessidade de substituição de peças, os itens necessários eram adquiridos pelos funcionários da empresa diretamente no comércio mais próximo, ou por meio de encomendas e pedidos realizados por chamadas telefônicas, e cuja entrega se dava por transportadoras ou por meio de recolhimento junto ao vendedor.

A Impugnante cita exemplos, como o trecho de contrato de locação de fls. 283 dos autos, o Resumo das Despesas com Manutenção de fls. 3.035, e também o Contrato de Locação de fls. 273. Assim, entende a Impugnante que resta provado, por meio da farta documentação apresentada, dada a característica da prestação de seus serviços, executados em locais isolados/afastados e sem condições favoráveis em termos de estrutura, que não ofereciam a possibilidade de se manter almoxarifados ou ao menos razoáveis estruturas organizacionais em termos gerais (especialmente administrativo).

Todos esses fatores contribuíram para a não constatação dos atos investigados e firmam o entendimento de que restaram as notas fiscais em comento utilizadas de boa-fé, assim como os créditos oriundos das referidas operações.

DA GESTÃO DA EMPRESA

Narra a Impugnante ser a empresa familiar, fundada há mais de 35 anos pelo Sr. Paulo Roberto Fagundes, e administrada por ele em caráter personalíssimo até o seu falecimento.

Cabia aos familiares próximos, que já exerciam atividades na empresa e também aos seus funcionários, a execução de tarefas e o cumprimento de determinações do Sr. Paulo Roberto.

Tal modelo de gestão certamente tornou ainda mais difícil a identificação das operações supostamente ilegais, na medida em que o Sr. Paulo Roberto, segundo relatos, era pessoa afeita ao trabalho diário no canteiro das obras, mas que não dispunha de conhecimento técnico administrativo para identificar a correção ou não dos tramites burocráticos em geral.

DAS ENTREGAS DE MERCADORIAS

Verdade é que os sócios Cecília e Rômulo não possuíam controle administrativo ou operacional de compra/entrega de mercadoria e fiscalização de notas fiscais. Como exaustivamente referido nas respostas ao TDPF, as atividades de manutenção eram desenvolvidas em local de difícil acesso, exigindo o máximo de celeridade e o mínimo possível de burocracia ou morosidade na aquisição de peças e imediata execução dos serviços de reparo dos equipamentos que, importante frisar, trabalhavam em ritmo ininterrupto de trabalho.

Os Contratos firmados pela Scavasul se caracterizam pelo atrelamento dos recebimentos aos volumes de trabalho apresentados, ou seja, por metas elevadas de produção, que devem obrigatoriamente ser atingidas. Caso contrário, tornam-se contratos deficitários e acarretam prejuízos financeiros de grande monta.

DA DESTINAÇÃO DOS CHEQUES

Conforme amplamente apurado e indicado, o sócio Rômulo Fagundes, em algumas oportunidades realizou, a assinatura de cheques para o pagamento de solicitação de peças por parte de funcionários, em geral mecânicos, responsáveis pelos canteiros de obras e, em especial, por parte do Sr. Paulo Roberto. Fato é que o objetivo claro e único era o de promover com a maior agilidade possível o pagamento de peças adquiridas; e assim procediam.

Tal procedimento não pode ser indicativo de que tenha ocorrido a prática por parte dos sócios de ato alegadamente ilegal, quanto menos de que eventual valor pago à fornecedores tenha sido incorporado ao seu patrimônio pessoal.

Verdade é que nenhum dos sócios teve parte no cometimento de ilegalidades, sendo que a simples presunção de sua ocorrência não poderá prosperar e muito menos constituir prova da ocorrência de dolo.

Os sócios não tiveram proveito econômico por meio da alegada utilização indevida de documentos fiscais inidôneos, estando eles

também isentos de qualquer responsabilização por excesso no exercício dos poderes do contrato social, pelo que resta afastada a responsabilidade de que trata o art. 135, III do CTN.

AUSÊNCIA DE CONDUTA CONSCIENTE

O fato de as notas fiscais terem sido consideradas inidôneas não é suficiente para caracterizar o dolo dos sócios e muito menos permite presumir que os sócios contribuíram ou compactuaram com tal conduta. Importante considerar também que os sócios eram afeitos as atividades de terraplenagem e mineração, diretamente nos canteiros de obras, a exceção da Sra. Cecília que figura no contrato social apenas e tão somente para o cumprimento de formalidade legal e por sua condição de esposa do fundador da empresa, sendo que não exercia atividade efetiva rotineira na empresa.

Nenhum deles possui formação técnica, muito menos contábil ou jurídica. São profundos conhecedores das atividades fim da empresa propriamente ditas, especificamente quanto a mão de obra nos canteiros. São conhecedores da parte operacional, não da parte burocrática da empresa.

Por todos esses elementos, manifestados por serem a mais absoluta expressão dos fatos, não restou comprovada (pela sua inocorrência) a conduta consciente por parte da gestão da sociedade que corroborasse com o ilícito apontado.

Resta, assim, ausente o nexo causal entre o ilícito e os agentes para fins de responsabilização solidária.

Os sócios jamais suspeitaram que estavam sendo lesados, não só com o envolvimento de sua empresa, como também pelos valores subtraídos da sociedade; valores esses que, segundo sua convicção, eram utilizados para pagar fornecedores.

Cumpré manifestar que desde que tomaram ciência das ocorrências, os sócios buscam obter informações e dados que auxiliem na elucidação dos fatos, mas até este momento não se tem conhecimento sobre os reais responsáveis pelos procedimentos, medida que se torna cada dia mais difícil em função do enorme volume de demissões de empregados ocorrido nos últimos meses, em face da gravíssima crise financeira e econômica enfrentadas pela empresa.

Entretanto, reiteram que em momento algum buscaram ou obtiveram benefício próprio pessoal com os procedimentos ilícitos, e que os valores correspondentes aos cheques relacionados jamais foram incorporados ao seu patrimônio pessoal.

Nítida, portanto, a descaracterização de crime de sonegação fiscal, o qual exige uma conduta consciente tendente ao não pagamento de tributo, o que não ocorreu no caso em tela.

DA PREDOMINÂNCIA DE CONDUTA IDÔNEA NA HISTÓRIA DA SCAVASUL

Diz o Impugnante que a própria Fiscalização observou o crescimento da Scavasul em 35 anos de mercado, com atuação sempre dentro dos limites e parâmetros estabelecidos pela legislação vigente, com única exceção ocorrida no curto espaço de tempo em que foram identificadas as condutas suspeitas, concomitante a existência de filial específica, conforme os termos de fls. 3.178 destes autos.

Assim, pode-se concluir que, se efetivamente ocorreram atos fraudulentos, sua execução não partiu dos sócios, e tampouco eram de seu conhecimento.

DO EFETIVO PROVEITO ECONÔMICO DOS ATOS INVESTIGADOS

Em uma análise da economia mensal de tributo, se pode verificar que os valores são altos, porém, não constituem um proveito econômico exorbitante que fosse capaz de convencer pessoas idôneas como os sócios da Scavasul a se envolverem em um esquema de fraude e arriscar a integridade, a reputação e a existência da própria empresa. Fato é que os sócios não arriscariam atentar contra a ordem tributária em troca de qualquer benefício, por mais vantajoso financeiramente que fosse.

Mais uma vez, aponta-se que o dolo jamais esteve presente por parte dos sócios que desconheciam tal situação, porquanto, restando comprovada a ocorrência dos delitos, também foram os sócios e a empresa vítimas do ocorrido.

DAS MULTAS DE OFÍCIO QUALIFICADAS EM 150%

No caso em tela, houve aplicação de multa de ofício no percentual de 150%, em todos os tributos auditados, pautada nos dispositivos legais que prevêm condutas de evasão fiscal dolosa, o que não é o caso. Jamais obraram os representantes legais da empresa objetivando burlar a Lei e causar dano à Administração Fazendária.

E, mesmo que assim não fosse, a fixação das penalidades na forma como verificada caracteriza desproporção entre o ato alegadamente praticado pelo Contribuinte e a multa aplicada.

Evidencia-se na interpretação dada ao caso presente o caráter de confisco, procedimento vedado de forma uníssona pela legislação e jurisprudência vigentes.

Sabidamente a multa excessiva, caracterizadora do confisco, vedado pelo art. 150, Inciso IV, da Constituição Federal, acarreta a fixação de débitos verdadeiramente impagáveis pelo contribuinte, in verbis: Caso seja compelida a satisfazer a obrigação ora apresentada, provavelmente a empresa encerrará suas atividades em futuro próximo, o que diante da falta de dolo, sequer deveria ser aplicada.

O Supremo Tribunal Federal delimitou o percentual aplicável pelo Fisco a título de multas punitivas e moratórias e os verificados no caso presente estão lançados em patamar muito superior.

Citou ementa do STF.

Para a Impugnante, resta evidente que é vedada pelo STF a aplicação de multa tributária pelos fiscos em percentual superior a 100% em caso de multa punitiva, e 20% em caso de multa moratória, percentuais esses incidentes sobre o valor do tributo devido pelo contribuinte, sob pena de haver a caracterização do confisco, expressamente vedado pelo artigo 150, IV, da Constituição Federal do Brasil.

Cumprir destacar que não merece sanção o contribuinte de boa-fé que utiliza notas inidôneas quando levado a erro e por absoluto desconhecimento, como é o caso presente. Com isso, postula-se pela inexistência do montante principal, o que invalida por consequência a aplicação de multa.

Porém, para fins argumentativos, deve-se pleitear o acolhimento da tese de que, caso seja aplicada a multa, esta deve ser desqualificada, minorando-a ao percentual de 20%, pela notória ausência de dolo na relação sob análise.

Dessa forma, mesmo sendo exigida a referida exação, esta deve ser cobrada sem cominação de multas, ou alternativamente, seja aplicada a sanção desqualificada para alcançar o percentual máximo de 20%.

CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

No processo de fiscalização, do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, a auditoria da Receita Federal, com base na argumentação da glosa dos custos recalculou tais impostos e apurou a falta, ou insuficiência, no pagamento das estimativas mensais (antecipações), autuando a empresa com a aplicação de multa isolada de 50%, mesmo que o exercício já tenha

sido encerrado e por conseguinte aplicando concomitantemente a multa de ofício de 150%.

No entanto, quando o assunto é a concomitância da multa isolada e da multa de ofício, as decisões do Conselho de Contribuintes expressam o contrário, conforme acórdãos que reproduz em sua defesa.

Sendo assim, considerando que as obrigações acessórias decorrem de atos relacionados a consequências imprevisíveis ao contribuinte à época, ao passo que as declarações foram feitas com base nos dados considerados verdadeiros e pautados em documentos verídicos, e impulsionados os sócios administradores de absoluta boa-fé, resta totalmente descabida a aplicação da referida sanção neste ponto.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA/A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO

A empresa considerou todas as notas fiscais apuradas pela Fiscalização como custos dedutíveis para fins de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica.

No entanto, a fiscalização entendeu que essa série de pagamentos não são dedutíveis, então glosou todos esses custos incorridos, apurou novamente o Imposto de Renda da pessoa jurídica e aplicou a multa de ofício sobre a diferença apurada não recolhida.

Para complementar, a fiscalização entendeu também que os pagamentos foram feitos sem causa a beneficiário não identificado, e exigiu 35% de IRRF, conforme previsto no artigo 674 e 675 do RIR/99.

No entanto, argumentou a Impugnante que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF já considerou a impossibilidade de incidência de IRRF nos casos de glosa de custos/despesas.

Diante do exposto, resta totalmente descabida a aplicação da referida sanção neste ponto.

DECADÊNCIA

Neste item de defesa, a Impugnante sustentou que aplica-se ao presente caso, na contagem do prazo decadencial, “a regra geral utilizada para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, qual seja, da data do fato gerador.”

Ou seja, depreende-se que a Impugnante entende aplicar-se ao caso a regra contida no art. 150, § 4º, do CTN, devido a ausência de conduta ilícita por parte do Contribuinte.

Por isso, não sendo o caso de dolo, fraude e simulação, descabida é a aplicação do termo inicial do prazo decadencial nos termos propostos pela Fiscalização.

Sendo assim, requereu o reconhecimento da caducidade do direito ao lançamento de crédito tributário em data posterior a 05 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador.

[...]

DOS PEDIDOS

Ante todo o exposto, requereu a Impugnante o cancelamento do débito fiscal exigido; o reconhecimento da utilização de boa-fé das notas suspeitas de serem inidôneas; o reconhecimento da boa-fé e ausência de dolo por parte dos sócios; o afastamento da responsabilidade solidária dos sócios por excesso no exercício dos poderes do contrato social, pois comprovada a inocorrência de desvio de recursos da sociedade; na hipótese remota de o nobre julgador não entender pela boa-fé do Contribuinte, nem acolher o pedido de cancelamento integral do débito fiscal, requerem alternativamente a desqualificação das multas de ofício, limitada ao percentual de 20%, eis que ausente o dolo; o afastamento das multas isoladas, pois inaplicáveis ao caso; o cancelamento dos autos de infração, com a feitura de novos lançamentos do crédito que entende devido, sendo readequadas as multas e a consequente reabertura do prazo para defesa administrativa.

A impugnação foi julgada totalmente improcedente pela DRJ, em Acórdão da seguinte forma ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

IRPJ. DECADÊNCIA. EXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO.

O direito de praticar o ato de lançamento, ocorrendo dolo, fraude ou simulação, extingue-se após 5 anos, sendo o termo inicial de contagem do prazo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. PRAZO DECADENCIAL. CONTAGEM.

O lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO. FRAUDE. CABIMENTO.

Verificado comportamento que se enquadra nas condições previstas na legislação tributária para a qualificação da multa de ofício, correta a aplicação do percentual de 150%.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. BASES DE CÁLCULO DISTINTAS.

As bases de cálculo das multas isolada e de ofício, por falta de recolhimento de antecipação e por falta de pagamento da contribuição ou tributo, respectivamente, são distintas. Constatada a insuficiência de pagamento de estimativas e de pagamento do tributo, verifica-se a ocorrência de duas infrações.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES E/OU ILEGALIDADES.

A apreciação de alegações de inconstitucionalidades e/ou ilegalidades é de exclusiva competência do Poder Judiciário. Matérias que as questionam não são apreciadas na esfera administrativa.

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. NÃO COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU SUA CAUSA. INCIDÊNCIA DO IRRF.

Incide sobre os pagamentos efetuados a beneficiários não identificados, ou a terceiros, quando não comprovada a operação ou a sua causa, o IRRF, à alíquota de 35%.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO DE LEI. DIRETORES, GERENTES, ADMINISTRADORES, SÓCIOS, REPRESENTANTES DE PESSOAS JURÍDICAS.

Os diretores, gerentes, administradores, sócios ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. PIS. MESMOS ELEMENTOS DE PROVA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, sendo que a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados, no que couber.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a autuada, após regularmente cientificada da decisão (Ciência em 25/09/2020, conforme Abertura de Mensagem de Caixa Postal de fl. 3.481) interpôs o presente recurso voluntário (protocolo nas fls. 3.500-3.511, realizado em 17/09/2020, conforme Termo de Análise de solicitação de juntada de fl. 3.499), reiterando, *ipsis litteris*, tudo quando constou de sua impugnação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Liana Carine Fernandes de Queiroz**, Relatora:

O recurso voluntário é tempestivo, eis que interposto no prazo previsto no art. 33 do Decreto n. 70.235/72.

Entretanto, **não há de ser conhecido no que se refere à insurgência quanto à responsabilização pessoal dos sócios da recorrente**, constante da autuação, com fundamento no art. 135, III, do CTN.

Isso porque **a pessoa jurídica, embora representada pelos seus sócios, aos quais foi atribuída a responsabilidade solidária, não possui legitimidade recursal para defender interesses de terceiros** (ainda que estes sejam os seus sócios e atuem em sua representação), nos termos da Súmula CARF n. 172:

Súmula CARF n. 172:

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

(Aprovada pelo Pleno, na sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021)

Além de ser matéria sumulada – de observância obrigatória, portanto, pelos órgãos fracionários deste Conselho, a par do disposto no art. 98 do RICARF –, é a remansosa jurisprudência deste Tribunal Administrativo neste sentido (vejam-se os Acórdãos n. 1103-000.834, Relator Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, Redator designado Conselheiro Sergio Luiz Bezerra Presta, sessão de 09/04/2013; e n. 1103-000.905, Relator André Mendes de Moura, sessão de 06/08/2013, ambos da 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta Primeira Seção).

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial n. 1.347.627, julgado na sistemática dos Recursos Repetitivos, conforme o art 543-C, do Código de Processo Civil de 1973, em voto da relatoria do Ministro Ari Pargendler (DJe 21/12/2013), firmou entendimento pela ilegitimidade da pessoa jurídica para interpor recurso em defesa de interesse dos seus sócios.

Em se tratando de julgado na sistemática dos repetitivos, ainda que não fosse sumulado o entendimento deste Conselho, aplicar-se-ia o art. 62, § 2º, do RICARF para, igualmente, não conhecer da matéria relativa à responsabilidade dos sócios, debatida em recurso exclusivo da pessoa jurídica autuada; transcrevo a tese aforada do julgado em referência:

PROCESSO CIVIL. EMBARGOS DO DEVEDOR.

A pessoa jurídica não tem legitimidade para interpor recurso no interesse do sócio. Recurso especial desprovido.

Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08.

Dito isso, conheço do recurso voluntário quanto às demais matérias objeto da insurgência, deixando de admiti-lo tão somente no que se refere ao questionamento da responsabilidade pessoal atribuída aos sócios.

Passo à sua análise meritória da autuação.

1 DA ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA DOS LANÇAMENTOS. ART. 173, I, DO CTN.

A recorrente defende que se aplica, ao presente caso, a regra geral para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, sustentando que o termo inicial de contagem do prazo decadencial deu-se com a ocorrência do fato gerador.

Contudo, a utilização dos documentos inidôneos, caracterizadora da ocorrência de dolo, mediante fraude, implica no previsto na parte final do § 4º do art. 150 do CTN: “[...] salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”; aplica-se, portanto, para o cálculo da decadência, a regra prescrita no inciso I do art. 173 do CTN.

De acordo com o inciso I do art. 173 do CTN, o termo inicial de contagem do prazo decadencial é **o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado**. Tratando-se do lançamento de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2013, o primeiro dia do exercício seguinte para este período de apuração é 01/01/2015, de modo que o termo final do prazo decadencial é 31/12/2019.

No caso, a ciência da recorrente, dos lançamentos de IRPJ e CSLL, ocorreu em 28/11/2019 e, dessa forma, antes de decorrido o prazo decadencial.

Para as contribuições ao PIS e a COFINS, os lançamentos remontam a dez/2013, mês de apuração mais antigo, de modo que não se verifica, igualmente, para essas contribuições, a decadência do lançamento. Quanto ao IRRF e à multa Isolada, o prazo decadencial também é o previsto no art. 173, I, do CTN, de modo que igualmente não decaído.

Observe-se que, **para as multas lançadas sobre as estimativas não recolhidas, preconiza a Súmula Carf n. 104**, com efeito vinculante a este órgão de julgamento, na forma do art. 98 do RICARF:

Súmula CARF n. 104

Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Improcedente, portanto, a alegação de decadência para os lançamentos em questão.

2 DO MÉRITO DA AUTUAÇÃO

2.1 DOS LANÇAMENTOS DE IRPJ E CSLL EM VIRTUDE DA GLOSA DE DESPESAS AMPARADAS EM NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS

De início, é importante consignar que **a recorrente, em momento algum, sequer na impugnação ofertada em primeira instância, defende a idoneidade das notas-fiscais registradas em sua contabilidade**. Trata-se, portanto, de fatos incontroversos.

A alegação autoral é de que teria utilizado as referidas notas de boa-fé, desconhecendo as empresas emissoras das notas e as fraudes praticadas na venda das mercadorias que adquiriu; assim, teria sido vítima de terceiros.

Os fatos apurados pela Autoridade Lançadora demonstraram a existência, nos anos fiscalizados, de vultosas “compras” (fictícias), lastreadas em documentação inidônea, no montante de R\$ 29.133.224,21, sendo que, desse total, R\$ 6.222.225,24 teriam sido pagos mediante emissão de “cheques ao portador”.

A Contribuinte afirmou não ter controle dessas aquisições, a despeito do enorme volume gasto – o que é pouco crível, ainda que seja uma empresa de elevado faturamento.

Além de não ter tido controle sobre as compras, pagamentos e entregas das mercadorias, disse que não teve qualquer contato com os fornecedores, seja em seus respectivos estabelecimentos ou no local da empresa autuada; ainda, não sabia a quem os pagamentos eram feitos; que todo o controle era feito por um dos sócios, já falecido, o Sr. Paulo Roberto Fagundes.

As alegações, decerto, não têm pertinência com a improcedência dos lançamentos dos tributos devidos; a aventada boa-fé, por desconhecimento dos fatos, somente poderia ensejar, acaso reconhecida, a desqualificação da multa de ofício, a respeito do que se passa a tratar adiante.

2.2 DA QUALIFICADORA DA MULTA DE OFÍCIO

A glosa das despesas deduzidas na apuração do lucro real ocorreu, no caso, a partir da constatação de que estavam amparadas em documentos fiscais inidôneos, a caracterizar fraude tributária. Assim, foi feita a qualificação da multa de ofício, aplicando-se a penalidade no percentual de 150%, conforme previsto no art. 44, I, e § 1º, da Lei n. 9.430/96, com a redação da Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007, então vigente:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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 15 de junho de 2007)

As alegações da empresa de que não tinha conhecimento da inidoneidade dos documentos emitidos por terceiros, nem controle efetivo sobre as compras efetuadas, considerando o elevado volume de aquisições e de fornecedores, as constatações havidas na fiscalização revelam, estreme de dúvidas, a hipótese de qualificação da multa prevista na lei.

Destaco, a propósito de demonstrar o quanto afirmado, trecho do substancioso Relatório Fiscal (fls. 3.175-3.246):

Por meio dos registros contábeis da contribuinte, foi constatada a existência de relevantes saldos a pagar em alguns de

seus fornecedores, sendo que a maioria destes montantes estava em aberto havia mais de dois anos.

Num primeiro momento as características dos fatos apontavam para a existência de passivo fictício, situação que se verifica quando determinada contratante paga seus fornecedores por meio de recursos não declarados e, com isso, mesmo havendo essa quitação, as obrigações permanecem sem baixa contábil.

Entretanto, ao avaliarmos informações obtidas sobre os fornecedores que mantinham crédito sem baixa na Scavasul, identificamos que se tratavam de empresas com características de pessoas jurídicas fictas ou sem um efetivo propósito societário, comumente usadas para fins escusos.

No banco de dados da RFB estes CNPJs tinham apresentado DIPJs como Inativas desde a sua constituição, incluindo o período fiscalizado (fls. 1687/1755), e não houve entrega de ECF para os anos de 2015 e de 2016.

Da mesma forma não se verificam envios de DCTF, de EFD Contribuições, e de GFIP com alguma informação de empregados ou administradores, tampouco existia recolhimento de tributos. Assim, com essas constatações, o foco passou a ser o de avaliação sobre a efetiva compra de mercadorias por parte do sujeito passivo, ou se seriam meros registros, sem materialidade.

2.1 Intimações Fiscais Scavasul

[...]

Havia seis fornecedores com maiores suspeitas de emissão de notas fiscais inidôneas, que eram as empresas COMERCIAL VENISSIEUX LTDA, A FORTIORI COMERCIO DE PECAS E VEDACOES LTDA, COMERCIAL GARLANDA LTDA – EPP, COMERCIAL MECCANICCE LTDA, COMERCIAL BELFAST ACESSORIOS PARA VEICULOS LTDA - ME e SID TRAC PECAS E SERVICOS AUTOMATIVOS LTDA. As notas fiscais originadas destes contribuintes tinham como objeto venda de peças de reposição e acessórios para máquinas e veículos, e somaram mais de 29 milhões de reais nos AC 2013 a 2016. Na intimação foram solicitadas informações daquelas, e de alguns outros fornecedores com grande quantidade de notas fiscais no período.

[...]

Foram juntados contratos para as empresas Agromaquinas, União Cml Barão e Zocar, todos voltados para locação de equipamentos. Segundo a manifestação acima a Scavasul não teria contratos com fornecedores de peças.

[...]

Registre-se que tentamos contatos telefônicos com todos os números constantes das citadas fichas, sendo completadas ligações apenas para as empresas não suspeitas. Para as demais houve mensagem de número inexistente ou foi recebida por outro usuário, que disse desconhecer o nome do fornecedor de referência.

[...]

Além da ficha cadastral, que poderia não conter todas as informações sobre os fornecedores, foi solicitada essa informação mais específica. O esperado para situações onde há grande volume de compras, com alta frequência e envolvendo somas vultosas, é a obtenção de dados completos dos fornecedores e das pessoas de contato, como o nome, telefone e email. Entretanto, como se observa, a Scavasul apenas remeteu para as fichas anexadas, sem qualquer complemento de dados.

[...]

Em uma situação real onde uma empresa comprasse mercadorias por anos seguidos de determinado fornecedor, em que supostas aquisições evoluíssem vários milhões de reais, o esperado desta compradora é que a mesma tivesse o nome e contato de algum diretor ou gerente do fornecer, com o qual teria negociado preços pelo volume adquirido, e combinado o meio de pagamento a ser praticado, bem como nomes e e-mails de vendedores para encaminhar pedidos. Mas, aqui no caso concreto não há nada disso, destoando completamente do que seria uma relação comercial de fato.

A contribuinte trouxe as alegações, deixando de apresentar qualquer tipo de documento que pudesse demonstrar o efetivo recebimento das peças supostamente compradas. No entanto, verificam-se vários pontos a serem questionados:

- a) Mesmo em canteiros de obras, é comum os prestadores de serviços utilizarem-se de galpões para armazenamento de materiais e equipamentos

próprios, nesse caso haveria ao menos um controle de almoxarifado.

b) Pelo volume de peças registradas como compras, onde em muitas notas fiscais constam várias unidades de um mesmo item, torna-se de difícil aceitação a explicação de que tais peças seriam aplicadas de imediato na manutenção das máquinas. Portanto, um controle mínimo para essa situação seria uma listagem de almoxarifado, o que a contribuinte afirmou não existir.

c) Na última linha da resposta, a empresa argui que tal controle seria feito por meio de inventário de estoques para fins fiscais. Porém, como veremos adiante, quando solicitado livro Registro de Inventário, a Scavasul alegou dispensa legal e nada apresentou.

[...]

O questionamento aqui foi sobre práticas rotineiras no departamento financeiro de qualquer empresa, ou seja, o controle dos pagamentos a fornecedores, com registros de quanto se pagou, a quem se pagou (representante de cobrança ou depósito). No entanto, mais uma vez deixou de existir esclarecimento.

Isso ganhará relevância quando demonstrarmos que **os pagamentos aos fornecedores em voga foram todos realizados por meio de cheques. Se nenhum representante da Scavasul foi à sede dos fornecedores (TIF 2) e nenhum representante dos fornecedores veio a sede da Scavasul, como poderiam esses cheques terem chegado aos alegados beneficiários?**

[...]

Os dados contidos na planilha entregue comprovam a relevância que teve a filial de São João da Barra no ingresso de receitas da Scavasul. Conforme este demonstrativo, no período de 2012 a 2016, os contratos executados por este estabelecimento somaram mais de 120 milhões de reais.

[...]

Na análise dos registros contábeis, constatamos que houve lançamentos de compras dos fornecedores acima nos anos de 2013 a 2016 (para alguns em parte do período), constatamos

também que o reconhecimento dos pagamentos deu-se, como regra, apenas para as aquisições de 2013 e algumas de 2014 e de 2015, permanecendo em aberto um relevante saldo a pagar. Juntamos planilhas com os levantamentos efetuados a partir das contas contábeis, onde é feito um comparativo entre os registros das compras e os pagamentos correspondentes, quando houve. Segue quadro resumo de nossa apuração:

FORNECEDOR	COD. CTA	ANO COMPRAS	VLR COMPRAS	TOTAL COMPRAS PAGAS	DIFERENÇAS COMPIPAG
VENISSIEUX	2712	2013	2.018.874,69	1.403.116,86	615.757,83
VENISSIEUX	2712	2014	979.052,59	30.451,15	948.601,44
VENISSIEUX	2712	2015	2.451.310,60	21.313,60	2.429.997,00
VENISSIEUX	1709	2016	988.840,71	0,00	988.840,71
VENISSIEUX	2712	2013 (NF Serv)	573.095,00	573.095,00	0,00
VENISSIEUX	2712	2014 (NF Serv)	45.000,00	16.350,00	28.650,00
GARLANDA	2711	2013	1.818.096,26	905.177,54	912.918,72
GARLANDA	2711	2014	1.024.480,43	25.998,80	998.481,63
GARLANDA	2711	2015	2.451.285,95	0,00	2.451.285,95
MECCANICE	2715	2013	1.854.442,55	1.173.113,83	681.328,72
MECCANICE	2715	2014	1.013.766,30	0,00	1.013.766,30
MECCANICE	2715	2015	2.481.995,69	9.000,00	2.472.995,69
MECCANICE	1708	2016	1.017.226,35	0,00	1.017.226,35
A FORTIORI	2714	2013	1.944.129,99	1.375.654,15	568.475,84
A FORTIORI	2714	2014	977.396,89	34.178,32	943.218,57
BELFAST	2713	2013	419.126,11	419.126,11	0,00
BELFAST	2713	2014	126.597,31	99.228,59	27.368,72
BELFAST	2713	2015	2.340.926,35	6.957,68	2.333.968,67
BELFAST	1708	2016	984.679,21	0,00	984.679,21
SID TRAC PEÇAS	3302	2015	2.600.980,02	129.463,61	2.471.516,41
SID TRAC PEÇAS	3302	2016	1.021.921,21	0,00	1.021.921,21
TOTALIZAÇÃO			29.133.224,21	6.222.225,24	22.910.998,97

Note-se que na tabela resumo, do item 1.2, **existem compras com pagamentos em aberto desde o ano de 2013**. Até a data da intimação já tinha decorrido 6 anos daqueles registros, e conforme a resposta acima, nenhum dos fornecedores em estudo acionou a Scavasul para tentar cobrar o que lhes era devido.

E mais, a empresa afirma que é polo passivo em várias ações judiciais demandadas por credores, mas, **por incrível coincidência, nenhum desses pleitos é oriundo dos fornecedores suspeitos**. Fossem tais compras operações realizadas de fato, teríamos uma inédita situação em que fornecedores venderam milhões de reais a um cliente, que não lhes pagou, e, mesmo assim, estes deixam de intentar qualquer meio de cobrança, e ainda continuaram a fornecer mercadorias.

[...] a alegada falta de condições financeiras cabe trazer aqui os dados dos registros contábeis constantes do grupo fornecedores, onde se verifica que a empresa continuou pagando

outros fornecedores em detrimento das supostas dívidas com aqueles suspeitos.

[...]

A manifestação acima remeteu toda a possível informação para o sócio falecido, como se fosse esse o único detentor de conhecimento sobre essas transações. No entanto, todos os sócios constam como administradores em contrato social. Além disso uma empresa desse porte, com vasta gama de clientes e fornecedores, dificilmente conseguiria se manter sem um departamento financeiro minimamente organizado e composto por mais de uma pessoa.

[...]

A Scavasul juntou cópias dos cheques solicitados na amostra (fls. 474/658), todos eles são títulos sem identificação do beneficiário (ao portador). Quanto à identificação dos beneficiários requerida, o sujeito passivo elaborou planilha onde constam apenas nome e CNPJ dos fornecedores suspeitos.

[...] o sujeito passivo foi cientificado de que, com base em informações de outras fontes, as compras dos fornecedores suspeitos indicavam inexistência de fato.

[...]

Perceba-se que no TIF 4 foi solicitada a informação de quem foram os beneficiários dos cheques, quando a Scavasul simplesmente citou nome e CNPJ dos fornecedores suspeitos. Agora a indagação era sobre a quem foram entregues os cheques, isso é relevante, pois nas intimações iniciais a Scavasul deixou de assentir com a ocorrência de visitas de tais fornecedores na sede da mesma. A resposta acima sugere mera esquiva de algo facilmente identificável, acaso as compras tivessem ocorrido de fato, e acaso tais pagamentos tivessem de fato beneficiado os supostos fornecedores.

[...]

Nas EFD Contribuições do AC 2016 a Scavasul lançou créditos “cheios”, sobre todas as aquisições de insumos, e no campo de ajustes inseriu redução de créditos.

Como se depreende da resposta, tais ajustes tiveram como objetivo excluir a fatia de créditos cujos insumos estariam atrelados às receitas tributadas pela cumulatividade. Para chegar ao

quantum de redução, a Scavasul aplicou uma regra de proporcionalidade com base nas receitas totais de cada mês.

[...]

Na análise dos registros contábeis do Grupo Fornecedores, verificamos que a Scavasul possui contas individualizadas por fornecedor em seu plano de contas. Com isso, para averiguar o quantum de compras das empresas suspeitas impactou no resultado do exercício, selecionamos as contas correspondentes e suas contrapartidas. Os lançamentos registrados a crédito de fornecedores (compras a pagar), e a débito de contas de resultado, representam as reduções do lucro líquido.

Desse modo, inconteste a prática de fraude, que implicou na redução dos tributos devidos, por lançamento de despesas inexistentes; ainda, gerando um passivo fictício, pagamentos sem causa e ilícito creditamento baseado nas notas fiscais inidôneas de insumos, não havendo como se excluir a qualificadora da multa de ofício.

Com relação ao alegado caráter confiscatório da multa aplicada, sabe-se que tal matéria não pode ser apreciada no âmbito do contencioso administrativo fiscal. Com efeito, questões afeitas à inconstitucionalidade da lei tributária fogem ao alcance do julgamento administrativo, nos termos da Súmula CARF n. 2:

Súmula CARF n. 2

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

Embora mantida a qualificadora da multa, deve retroagir a lei benéfica, aplicando-se o disposto no art. 106, II, “c”, do CTN, reduzindo-a de 150% para o patamar de 100%, conforme nova redação dada ao art. 44, § 1º, VI, da Lei n. 9.430/96 pelo art. 8º da Lei n. 14.689/23.

2.3 DA APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA PELO NÃO-RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS. *BIS IN IDEM*. CUMULAÇÃO COM A MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Nos autos de infração subjacentes, a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais teve por base o art. 44, inciso II, alínea b, da Lei n. 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei n. 11.488/2007:

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

[...]

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

[...]

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Acerca da possibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e multa de ofício é a Súmula CARF n. 105, aprovada em 08.12.2014:

Súmula CARF n. 105:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV, da Lei n. 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Os precedentes que ensejaram a aprovação da Súmula CARF 105 (Acórdãos precedentes: 101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012) concluíram pela **impossibilidade de concomitância entre multa isolada por falta de recolhimento de estimativa e multa de ofício por falta de recolhimento de tributo com base nos seguintes fundamentos:**

- (i) aplicação do critério da consunção, segundo o qual a primeira conduta (falta de recolhimento da estimativa mensal) é meio de execução, é etapa preparatória da segunda (falta de recolhimento do tributo ao final do ano-calendário);
- (ii) a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa somente pode ser exigida no curso do ano-calendário, tendo em vista que, ao final do exercício, desaparece a base impositiva da multa isolada, surgindo uma nova

base, que corresponde ao tributo efetivamente apurado, única que pode ser objeto de penalização; e

- (iii) não é legítima a exigência de duas penalidades (multa isolada e multa de ofício) com base no mesmo fato apurado em procedimento fiscal.

Embora a referida súmula verse sobre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com base na redação original do art. 44 §1º, IV, da Lei n. 9.430/1996 – enquanto a multa ora em discussão foi lançada com fundamento no art. 44, II, “b”, da Lei n. 9.430/1996, com a redação que lhe foi atribuída pelo art. 14 da Lei n. 11.488/2007, entendo que o seu racional é aplicável ao caso, eis que não houve alteração substancial na penalidade aplicada por falta de recolhimento de estimativas mensais, sendo a mudança restrita à redução no seu percentual.

Com efeito, apesar de a redação atribuída ao dispositivo pelo art. 14 da Lei n. 11.488/2007 utilizar a expressão “*exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal*”, isso não a diferencia da multa isolada versada na redação original do art. 44 da Lei n. 9.430/1996, tendo em vista que ambas as redações fazem referência expressa ao art. 2º da mesma lei, que trata do pagamento mensal por estimativa.

Diante disso, apesar de os precedentes da Súmula CARF 105 versarem sobre a multa isolada “*lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996*”, os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei n. 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei n. 11.488/2007, pelas razões já esposadas.

Incabível, portanto, a aplicação concomitante da multa de ofício, exigida pela glosa das despesas, com a multa isolada por falta de recolhimento de tributo, com base nas estimativas mensais não pagas em virtude da contabilização indevida das despesas glosadas, **devendo-se manter somente a multa de ofício, decotando-se da autuação a exigência da multa isolada.**

2.4 DO LANÇAMENTO DE IRRF. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. PAGAMENTOS SEM CAUSA.

A contribuinte sustenta que as despesas lançadas com fundamento em notas fiscais inidôneas já foram glosadas na apuração do IRPJ e da CSLL, de modo que a cobrança do IRRF configura vedado *bis in idem*.

Alterca que a tributação na fonte objetivaria somente **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.

Entretanto, não assiste razão à recorrente.

A exigência do IRRF não alcança apenas as situações em que o beneficiário não está identificado; **a legislação expressamente o remete às hipóteses em que há pagamentos efetuados a pessoas identificadas, sempre que não comprovada a operação ou a sua causa.**

Com efeito, enquanto no *caput* do art. 61 da Lei n. 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.

Além de o lançamento está devidamente respaldado pela lei, inexistente *bis in idem* tributário, porque a glosa das despesas tidas por não comprovadas não guarda qualquer relação com a tributação na fonte dos pagamentos realizadas, que representa técnica de substituição tributária válida para fins de cobrança do Imposto de Renda.

Explico: enquanto na glosa das despesas a norma jurídica alcança a formação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos pela empresa pagadora, 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.

Cite-se decisões do CARF, notadamente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em casos a esse análogo:

Acórdão nº 9202-009.936, de 23/09/2021

INCIDÊNCIA DE IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS E DE IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA. COEXISTÊNCIA. POSSIBILIDADE.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, o pagamento efetuado por pessoa jurídica a beneficiário não identificado ou quando não for comprovada a operação que lhe deu causa, sem prejuízo da glosa da despesa que resultou em redução indevida do lucro líquido do período.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA.

É devida a multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, aplicada concomitantemente com a multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto devido apurado no encerramento do período, no regime do lucro real anual, eis que o dispositivo legal cabível tipifica duas condutas distintas.

Acórdão nº 9101-004.543, de 07/11/2019

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.

Acórdão nº 9101-003.341, de 17/01/2018

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. COEXISTÊNCIA COM GLOSA DE DESPESAS DO IRPJ.

I- Operação comercial revestida de normalidade pressupõe a efetiva prestação do serviço ou aquisição de mercadoria. Uma vez efetuado o pagamento, consoma-se cenário no qual (1) o tomador de serviços, com base na nota fiscal escriturada, pode deduzir da base de cálculo do imposto o valor pago pelo serviço, e (2) o prestador de serviços oferece à tributação os rendimentos auferidos pelo serviço prestado.

II – Desvirtuamento nas operações entre tomador e prestador de serviços, com utilização de notas fiscais frias para lastrear eventos inexistentes e mascarar a verdadeira causa de saída de recursos da empresa, fazem com que a empresa reduza a base de cálculo por meio da contabilização de despesa, e por outro lado, o beneficiário dos ingressos não os ofereça à tributação, por ser desconhecido.

III – Por isso, autuação fiscal recai sobre (1) a glosa da despesa do serviço prestado por parte do tomador de serviços e (2) o não oferecimento à tributação dos rendimentos decorrentes do serviço pelo prestador de serviços.

IV – Por determinação legal, o pólo passivo nas duas pontas da relação jurídica é preenchido pelo tomador de serviços.

Na glosa de despesas, responde o tomador na condição de contribuinte, sujeito passivo direto, cabendo o lançamento de ofício de IRPJ.

Quanto aos rendimentos não oferecidos à tributação, a sujeição passiva é deslocada do prestador de serviços (beneficiário que não pode ser identificado) para o tomador de serviços. Responde o tomador de serviços como sujeito passivo indireto pela tributação do IRRF.

Acórdão nº 9101-002.605, de 15/03/2017

LANÇAMENTO REFLEXO DO IRPJ. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS E/OU SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU SUA CAUSA.

Procedente o lançamento que exige imposto de renda na fonte na situação em que o contribuinte, devidamente intimado, não logrou identificar os beneficiários de pagamentos e, cumulativamente, comprovar a operação correspondente e/ou sua causa.

Não há qualquer incompatibilidade intrínseca entre o regime do lucro real e o lançamento de IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou 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.

Acórdão nº 9202-003.876, de 12/04/2016

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. GLOSA DE DESPESA. POSSIBILIDADE. A glosa de custo ou despesa, baseada em nota fiscal inidônea é compatível com o lançamento reflexo do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) motivado pelo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

Acórdão nº 9202-009.937, de 23/09/2021

IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS. IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA. EXIGÊNCIA SIMULTÂNEA. POSSIBILIDADE.

Sujeita-se à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado por pessoa jurídica a beneficiário não identificado, bem assim os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

A tributação pelo Imposto de Renda exclusivamente na fonte, em relação a pagamentos a beneficiários não identificados ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa, não exclui a incidência de IRPJ e CSLL resultante da glosa das despesas fictícias, as quais são indedutíveis por previsão legal expressa.

Acórdão nº 1401004.125 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 21/01/2020

IRPJ. CSLL. IRRF. PAGAMENTOS. COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA.

A comprovação da operação ou da causa dos pagamentos realizados, bem assim das condições de dedutibilidade das despesas correspondentes, exige elementos probatórios consistentes, sobre os quais não possam pairar dúvidas. No caso, a alegação de pagamento de bonificações pelo cumprimento de metas de vendas, desacompanhada de recibos individualizados e sem qualquer demonstração das vendas supostamente bonificadas, aliada aos indícios de destinação diversa daquela arguida, não permite que se entenda comprovada a operação ou causa.

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.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros, quando não comprovada a sua causa, ainda que tenha ocorrido também o lançamento para glosa das despesas. No primeiro caso, a autuada atua como responsável pela retenção do imposto devido, enquanto que no lançamento do IRPJ e CSLL ela é a própria contribuinte do tributo.

Há de ser mantido, portanto, também, o lançamento do IRRF sobre pagamentos sem causa, sendo improcedente a insurgência recursal.

3 CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto pelo conhecimento parcial do recurso voluntário, não conhecendo das razões relativas à responsabilidade dos sócios, por ausência de legitimidade e interesse recursal da empresa recorrente; na parte conhecida, voto por rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, por dar provimento parcial ao recurso para julgar improcedente o lançamento multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais e reduzir, para 100%, o percentual da multa de ofício qualificada.

É como voto.

Assinado Digitalmente

LIANA CARINE FERNANDES DE QUEIROZ

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Leonardo de Andrade Couto**, redator designado:

Peço vênica à I. Relatora para manifestar divergência em relação à concomitância da multa isolada com a multa de ofício exigida junto com o tributo.

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste. A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se (destaque acrescido):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o

acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(....)

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

(....)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(.....)

Com base na redação do caput essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção (destaque acrescido):

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

(.....)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (.....)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social

sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(.....)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados consuntos, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado consuntivo, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um minus em direção a um plus.

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual voto por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.488/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto