



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10320.728179/2019-12
ACÓRDÃO	1402-007.304 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EPENG - EMPRESA PROJETOS DE ENGENHARIA LTDA E OUTRO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2014

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. DECADÊNCIA. PROVAS SUPOSTAMENTE OBTIDAS POR MEIO ILÍCITOS.

As matérias de ordem pública são apreciáveis a qualquer momento do processo, nas quais se incluem o dever se construir corretamente a base de cálculo da autuação por meio da linguagem das provas, sem prejuízo dos demais pressupostos estabelecidos no artigo 142 do CTN.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 114. APLICAÇÃO.

De acordo com a Súmula CARF nº 114, *“o Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN”*

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2014

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA.

Se sujeita à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte (IRRF), à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas quando não for comprovada a operação ou a sua causa, ainda que esse pagamento resultar em redução indevida do lucro líquido da empresa.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. APLICAÇÃO. RETROATIVIDADE BENÉFICA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Aplica-se a multa qualificada correspondente à duplicação do percentual da multa de ofício quando verificada a ocorrência de conduta dolosa caracterizada como sonegação, fraude ou conluio. Porém, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, *in casu*, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE.

É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de manifestação de inconformidade administrativa, desde que os documentos sirvam para robustecer tese que já tenha sido apresentada e/ou que se verifiquem as hipóteses do art. 16 § 4º do Decreto n. 70.235/1972.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por i) unanimidade de votos, , i.i) não conhecer do recurso voluntário em relação às alegações de ilegalidade. Inteligência da Súmula CARF nº 2; i.ii) na parte conhecida, i.ii) rejeitar as preliminares suscitadas de i.ii.i) nulidade do procedimento por possível utilização de provas ilícitas; i.ii.ii) decadência. Inteligência da Súmula CARF nº 114; i.iii) no mérito, i.iii.i) manter integralmente os lançamentos de IRRF; i.iii.ii) manter a multa de ofício qualificada aplicada, reduzindo seu percentual para 100% (cem por cento), por força da atual redação do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, trazida pelo artigo 8º, da Lei nº 14.689/23 e em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN; ii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário do solidário, Francisco Antelius Servilo Vaz, mantendo a imputação de solidariedade, com fundamento nos artigos 124, I e 135, III, do CTN, vencidos parcialmente os Conselheiros Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto que acolhiam a responsabilização somente pelo primeiro dispositivo.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 03-92.157, pela 2ª Turma da DRJ/BSB que julgou improcedente impugnação, mantendo o crédito tributário objeto de lançamento.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

Trata o presente processo de impugnação em face dos lançamentos de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) efetuado por meio dos Autos de Infração (AI) de fls. 2274 a 2282, lavrados em 21/11/2019 no montante de R\$ 7.884.597,31 incluídos juros de mora e multa de 150%, calculados até a data de elaboração do lançamento.

O lançamento deu-se em virtude de procedimento de fiscalização relativo ao Ano-calendário de 2014, levado a efeito contra a contribuinte EPENG - EMPRESA PROJETOS DE ENGENHARIA LTDA em cumprimento ao TDPF – Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TPDF - de nº 06.1.85.00-2016-00204-0.

A fiscalização apurou, para os fatos geradores, as seguintes irregularidades:

IRRF

PAGAMENTO SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO

INFRAÇÃO: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA

Valor do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre pagamentos sem causa ou de operações não comprovadas, contabilizadas ou não, nos valores abaixo especificados, tudo conforme demonstrado em Termo de Verificação Fiscal em anexo, que faz parte integrante deste Auto de Infração.

A Fiscalizada é pessoa jurídica, tributada pelo regime de Lucro Presumido.

DO PROCEDIMENTO FISCAL

Para melhor entendimento do contexto da autuação, cabe destacar elementos relevantes sobre o Procedimento Fiscal a partir da leitura do Termo de Verificação Fiscal – TVF – de fls. 2284 a 2326).

Principia o TVF com um relato do Procedimento Fiscal incluindo a intersecção da Fiscalizada com a Operação Ápia, promovida pela Superintendência Regional da Polícia Federal no Tocantins (a qual investigava “contratos superfaturados e sem a efetiva prestação de serviço, com pagamentos de propina a diversas pessoas”) e passa a discorrer sobre as irregularidades encontradas.

No capítulo de pagamentos a destinatários não identificados ou sem causa registra elementos de prova obtidos, dentre outros, sobre 171 pagamentos efetuados com cheques de R\$ 99.000,00 e pagamentos realizados a: Auto Posto Ipanema Ltda (fls. 2299 a 2303); Alugueis a Apropriar da Construtora Ipanema do Tocantins (fls. 2303 a 2306); Kelter Paulo Oliveira Santana (fls. 2306 a 2309); Aps Engenharia Ltda ME (fls. 2309 a 2314); Núbia Cristina de Souza (fls. 2314 a 2315); Posto Madrigal (fls. 2315 a 2317); Caixa MTZ (fls. 2317); Francisco Antelius Servulo Vaz (fls. 2318).

No capítulo de outros pagamentos sem causa, apresenta elementos de prova sobre pagamentos realizados a: Trindade, Trindade e Cia (fls. 2318 a 2319); Lorcam Consultoria Financeira Ltda (fls. 2319); Umuarama Edificações e Construções Ltda (fls. 2319 a 2320); e Adiantamento a fornecedores sem comprovação (fls. 2320 a 2322); e Orla Participações e Investimentos S/A (fls. 2322 a 2323).

Relaciona o sr. FRANCISCO ANTELIUS SERVILO VAZ, sócio administrador, como responsável solidário segundo os artigos 124, I e 135 do CTN por ter agido com excesso de manda da empresa ao subtrair reiteradamente recursos da empresa, sem justificativa, destinada a terceiros.

E finaliza qualificando a multa de ofício por reiteradas práticas de omissão sistemática de recolhimento de IRRF e de pagamentos sem causa ou a destinatários não identificados.

DAS IMPUGNAÇÕES

Após insucesso em intimá-los pelo correio, a EPENG foi cientificada dos AI em 23/12/2019, conforme Edital Eletrônico (fls. 2341) e o sr. FRANCISCO ANTELIUS foi cientificado por edital em 23/12/2019 (fls. 2342). Apresentaram impugnação em conjunto às folhas 2358 a 2398.

A peça de defesa, apresentada em 21/01/2020, cita fatos; junta documentos; colaciona vasta legislação doutrina, jurisprudência; e pleiteia o cancelamento do AI, com argumentos segregados sinteticamente em:

- Os pagamentos objeto do lançamento não foram realizados a destinatários não identificados ou sem causa pois teriam sido devidamente comprovados mas a documentação entregue teria sido desconsiderada.

- A multa qualificada teria caráter confiscatório e não estariam presentes os fundamentos que a autorizariam;
- Que a sujeição passiva solidária pelo art. 124, I não estaria amparada em fatos; e
- Que não houve conduta tipificável do administrador da empresa para responsabilizá-lo pelo art. 135 do CTN.”

Por sua vez, 2ª Turma da DRJ/BSB julgou improcedente impugnação, mantendo o crédito tributário objeto de lançamento, cuja decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

PROCEDIMENTO FISCAL. LEGITIMIDADE.

É legítimo o procedimento fiscal que, após proceder a intimações ao contribuinte e promover cruzamentos de informações, identificou despesas não comprovadas e corretamente apurou o imposto devido.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2014

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA.

Se sujeita à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte (IRRF), à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas quando não for comprovada a operação ou a sua causa, ainda que esse pagamento resultar em redução indevida do lucro líquido da empresa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ÔNUS DA PROVA Tendo em vista que os atos administrativos gozam de presunção de veracidade e legitimidade, cabe ao sujeito passivo o ônus de produzir provas que infirmem o lançamento tributário.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, quando restar demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Discordando da decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário reproduzindo os argumentos veiculados em sede de impugnação, alegando, em síntese que:

“(…)

2. BREVE RELATO DOS FATOS O Auto de Infração, lavrado em face da contribuinte EPENG e FRANCISCO ANTELIUS, decorreu de procedimentos fiscais relacionados à Operação “Lava Jato”, conforme consta da Portaria COFIS nº12/2015.

Essa operação é consequência de notícias que foram vinculadas na mídia relatando a existência de pagamento a destinatários não identificados e/ou sem causa, que supostamente seriam configurados como “propina”. Diante disso, houve a apuração, por parte do Fisco, dos fatos tributários passíveis de incidência.

Portanto, as irregularidades imputadas ao contribuinte devem ser interpretadas dentro desse cenário, de que houve um considerável excesso por parte da fiscalização, influenciada por notícias sensacionalistas, que acreditava se tratar de uma grande operação de sonegação, mas, quando da análise das provas apreendidas, a expectativa se frustrou.

Foi nesse contexto que os Recorrentes foram autuados, pois, mesmo com a documentação apresentada, de forma infundada, a fiscalização lavrou o auto de infração, referente ao Ano-calendário de 2014.

Inconformados com a autuação, apresentou-se Impugnação, que foi julgada improcedente mantendo integralmente o crédito tributário lançado. O que, data vênua, não merece prosperar, conforme será amplamente demonstrado.

3. DA DOCUMENTAÇÃO ANEXADA À IMPUGNAÇÃO

O D. Relator afirmou, por diversas vezes, que “a contribuinte não logrou provar o que alega. A prova deveria ser apresentada junto com a Impugnação com (por exemplo) contratos, notas, planilhas, tabelas e documentos hábeis”. O que de fato não prospera, tendo em vista que foram anexados, ao menos, 13 documentos comprobatórios dos pagamentos efetivados.

O que se verifica na i. decisum, é que em momento algum o D. Julgador analisou singularmente os documentos colacionados à Impugnação, tampouco apontou critérios objetivos capazes de afastar os comprovantes juntados. Ao contrário, apenas utilizou de fundamentos genéricos de que não foram juntados “documentos hábeis e idôneos”.

Diante disso, cabe a este I. Conselho, em busca da verdade material, apreciar a documentação ofertada, em consonância com a previsão do Decreto 70.235/1972, *in verbis*: (...)

Importante ainda mencionar que o D. Julgador afirmou que:

“(…) para comprovar uma despesa ou gasto, por exemplo, é necessário que os documentos emitidos por terceiros que lastreiam os lançamentos contábeis sejam hábeis e idôneos. (...) sendo certo que se impõe a necessidade de comprovação de que os serviços foram executados (pelos prestadores contratados) e a concreta apresentação de documentação a amparar a escrituração contábil”(grifo acrescido)

Posicionamento esse recentemente superado neste i. Conselho de Recursos Fiscais, em decisão proferida pela 1ª Turma da 2ª Câmara, nos autos 17883.000059/2006-141, que afastou a incidência do IRRF, sob a alíquota de 35%, ante a fundamentação de que uma vez conhecido o receptor dos valores, cabe à autoridade fiscal averiguar se a monta foi ou não oferecida à tributação. Confira-se os dizeres de Gisele Bossa:

“(...)a causa da operação ser lícita ou ilícita é irrelevante, pois conhecendo a verdadeira receptora dos valores e evidenciada que a causa foi o pagamento de propina, cabe à autoridade fiscal averiguar se os valores foram devidamente oferecidos à tributação”

Assim sendo, uma vez que os Recorrentes fazem prova de quem são os receptores das quantias, improcedente se torna o presente auto de infração, afastando a tributação pelo IRRF, sob a alíquota de 35%.

4. DO IRRF - PAGAMENTO A DESTINATÁRIOS IDENTIFICADOS - DOCUMENTAÇÃO DESCONSIDERADA

Em decorrência do exposto, faz-se necessário revistar os termos da autuação, para especificar as provas apresentadas e não analisadas, que comprovam que os pagamentos foram efetivados à beneficiários identificados, bem como que não houve a simulação nas operações/contratos fornecidos, como apontado pela i. fiscalização.

Item 2.1.2.5 - Orla Participações e Investimentos S/A.

“Quanto à Orla Participações E Investimentos S/A houve um pagamento em 30/09/2014, via caixa (a crédito em Caixa Mtz e a débito na conta contábil 802 -1.3.1.01.01.001 ORLA PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS S/A) de R\$527.000,10, cujo histórico informa que seria AJUSTE CONTÁBIL RELATIVO A AQUISIÇÃO DE AÇÕES DA EMPRESA ORLA PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS S/A ADQUIRIDAS DA EMPRESA INDIAPOÁ ENGENHARIA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA EM 26 DE ABRIL DE 2006 PELO VALOR DE R\$ 298.000,06, REPRESENTANDO 5,27% DO CAPITAL DA COMPANHIA.

Não ficou claro esta operação. *A empresa alega ser um ajuste de período anterior e neste ato credita caixa. Nesta lógica, a empresa, na época, teria comprado com dinheiro do caixa 2? Se fosse um erro de contabilização o saldo inicial da conta Caixa Mtz deveria estar inflado deste valor. Entretanto, o saldo inicial era de apenas R\$ 152.328,40, portanto este valor subtraído do caixa não pode ser justificado por meio do ajuste”.*

Com relação a essa rubrica, observa-se falha na interpretação dos fatos por parte da fiscalização. Na realidade, não ocorreu nenhum desembolso/pagamento efetuado pela EPENG, em 2014. Muito pelo contrário, o que houve, de fato, foi o ingresso de uma receita de R\$ 527.000,00.

Vale destacar que a EPENG adquiriu 100 cotas do capital relativo ao empreendimento ORLA Participações em 30/03/2001, conforme documento anexado (Doc. 03, cit).

Esse empreendimento sofreu uma valorização imobiliária, que foi revertida aos participantes por meio da dação em pagamento de cotas, tendo cabido à EPENG o montante de R\$527.000,00 (em cotas) e R\$ 52.884,70, pago através do cheque de no. 114, emitido pela SICOOB CREDIPAR. Cheque este que foi depositado na conta corrente da EPENG junto ao Bradesco, no dia 08/06/2017 (Doc. 04, cit)

Por razões que o contribuinte desconhece, o contador responsável pela contabilidade à época, registrou, por sua conta e risco, esse evento em 2014, embora ele se refira a 2017. Esta operação está comprovada pela escritura pública específica lavrada para este fim, onde estão registrados todos os eventos que justificam todos os recebimentos em questão (Doc. 05, cit).

Esse erro contábil foi detectado em parecer da empresa de auditoria independente Grant Thornton, que foi contratada pela EPENG, com o propósito de regularizar falhas contábeis, promovidas pelo contador à época, e promover os ajustes necessários (Doc. 06, cit).

Desta forma, resta comprovado que o lançamento em questão se refere a uma receita e, jamais a uma saída de caixa, conforme classificado pela fiscalização. O alegado pode ser comprovado pelo fato de que os demais investidores também foram contemplados com a rentabilidade decorrente da valorização imobiliária.

Dessa feita, é totalmente incabível tratar esta operação como pagamento, que dirá, como pagamento sem causa, não devendo a autuação prosperar quanto a essa questão.

Item do relatório fiscal 2.1.2.4 - Ronaldo Pereira da Cruz ME

Quanto ao fornecedor da EPENG acima mencionado, a fiscalização alegou que "...foi apresentado um recibo relativo a cheque do banco Bradesco, assim fica sem justificativa os cheques emitidos pelo banco HSBC acima listados" (tabela 6, página 38).

Os cheques referidos pela fiscalização são os abaixo descritos, sendo que todos possuem documentação hábil, através de medições, cópias dos depósitos em conta, dentre outros. (...)

A fiscalização estava correta na afirmativa supra, haja vista que os documentos estavam retidos pela Polícia Federal. Porém, com muita dificuldade, a empresa conseguiu obter parte dos documentos (Doc. 08, cit), incluindo as medições dos serviços prestados, o consumo de combustíveis consumido nas operações, bem como cópias dos depósitos efetuados na conta do fornecedor relativa aos pagamentos dos cheques acima.

Item 2.1.2.4. Adiantamento ao fornecedor Reinar Empreendimentos e Locações Ltda.

Para este fornecedor a fiscalização alegou que “*por meio do Termo 19 a empresa foi reintimada a indicar a situação de todos os adiantamentos e a provar sua causa com documentação idônea e informar a data e forma de sua liquidação. Entretanto, (...) a empresa não conseguiu reunir elementos que os justificassem*”.

Especificamente no caso deste fornecedor, o que efetivamente ocorreu foi a locação de 02(dois) CAR/Caminhão tanque modelo FORD/CARGO 2622E ano 2010 placas MXG-5414 Chassi: 9BFZCE9V9ABB60970 E MXG-8604 Chassi: 9BFZCE9V6ABB56309 (caminhão pipa), capacidade do cilindro de 15.000 (quinze mil) litros cada, para as atividades na EPENG nas obras de Ananás, conforme se depara do contrato de locação (Doc. 09, cit) e das faturas emitidas pelo fornecedor relativas aos pagamentos supra (Doc. 10, cit).

Item 2.1.2.3. Umuarama Edificações e Construções Ltda.

Para este fornecedor a fiscalização afirmou que “*não se trata de adiantamento a fornecedor e sim de uma compra de veículo destinado a terceiros, no caso à Empresa EPENG Agropecuária Ltda - CNPJ nº. 23.541.067/0001-39, o que configura um pagamento sem causa*”.

Realmente, não se tratou de adiantamento a fornecedor, mas de uma operação de mútuo entre empresas do grupo EPENG. E dessa forma, deveriam ser aplicadas as regras previstas na legislação vigente referente ao IOF – Imposto sobre Operações Financeiras.

Item 2.1.1.4. Após Engenharia Ltda me Aduziu a fiscalização que no caso da APS Engenharia, foram efetuados pagamentos suspeitos, a saber: (...)

As alegações fazendárias mostram-se infundadas, tendo em vista que, em consulta à situação cadastral da própria Receita Federal do Brasil, constata-se que a empresa estaria ativa (Doc. 11, cit) e, assim sendo, não merece prosperar o respectivo lançamento.

Item 2.1.2.1. Trindade, Trindade e Cia

Para este fornecedor, alegou a fiscalização que o “*pagamento se refere a aquisição de caixas de espumantes da marca Chandon, conforme descrito na nota fiscal apresentadas e NF eletrônicas*.”

Portanto, trata-se de festa promovida pelo sócio que nada tem a ver com a empresa, sendo um pagamento sem causa. Foram emitidas notas fiscais no valor de R\$150.000 e devoluções de R\$50.000,00, ou seja, houve o pagamento sem causa de R\$100.000,00.” De fato, a alegação fazendária, no tocante as aquisições de espumantes, procede. Contudo, a “*festa*” foi promovida pela EPENG e não pelo sócio, como narrado pelo Sr. Fiscal.

Este recurso foi dispendido para o evento de lançamento das obras de ANANÁS, conforme demonstram as fotos anexadas à Impugnação (Doc. 12, cit). O

valor efetivamente pago de R\$ 100.000,00, não foi apenas para a compra de espumantes Chandon, mas também para a instalação de toldos, aluguel de cadeiras e mesas, águas, refrigerantes, salgados dentre outros.

Dessa feita, o pagamento teve causa e, portanto, o lançamento não merece prosperar pelas razões de fato apontadas.

2.1.2.4. Adiantamento a fornecedores sem comprovação(FERMAG)

Para este fornecedor a fiscalização alegou que “por meio do Termo 19 a empresa foi reintimada a indicar a situação de todos os adiantamentos e a provar sua causa com documentação idônea e informar a data e forma de sua liquidação. Entretanto, (...) a empresa não conseguiu reunir elementos que os justificassem”.

(...)

No tocante ao adiantamento de nº 56, no valor de R\$ 130.000,00, a Recorrente apresenta o (Doc. 13, cit), que comprova a causa do pagamento em questão.

A EPENG possui relação comercial com a FERMAG há muitos anos, e, dentre os contratos celebrados, foi acordado a prestação do serviço de terraplanagem do Porto de Itaqui, em São Luís do Maranhão.

Contudo, houve a necessidade de suspender as a execução do contrato, o que acarretou a cobrança por parte da Contratada dos valores subsidiários.

Diante disso, foi acordado (Doc. 13) o pagamento, pela EPENG, da quantia de R\$ 130.000,00, por ter suspenso a execução do contrato em questão.

Quanto aos demais “adiantamentos”, a empresa está buscando junto à Polícia Federal a entrega dos documentos que comprovam a operação.

2.1.2.4. Adiantamento a fornecedores sem comprovação – Fernando A N Santos/AGUAN / Aquarela Indústria e Comércio

A fiscalização afirmou que “por meio do Termo 19 a empresa foi reintimada a indicar a situação de todos os adiantamentos e a provar sua causa com documentação idônea e informar a data e forma de sua liquidação. Entretanto, (...) a empresa não conseguiu reunir elementos que os justificassem”.

De fato, a Contribuinte EPENG ainda não conseguiu reunir elementos que comprovam tais operações, tendo em vista que teve seus documentos apreendidos e está diligenciando junto à Polícia Federal no intuito de reavê-los, para comprovar a causa dos referidos pagamentos.

Item 2.1.1.2. Alugueis a Apropriar da Construtora Ipanema do Tocantins

Como consta no contrato de prestação de serviços (Doc. 14, cit), os atrasos na entrega das obras podem acarretar pesadas penalidades ao prestador dos serviços.

Em decorrência disso, considerando a natureza do serviço a ser prestado e a importância do contrato, a EPENG se vê obrigada a garantir de forma antecipada os equipamentos e maquinário necessários.

No caso em questão, como ela possuía disponibilidade de recursos financeiros em caixa, estrategicamente, buscou garantir a disponibilidade de máquinas e equipamentos celebrando contrato de adiantamento com a Apropriar da Construtora Ipanema do Tocantins.

Fato é que as obras paralisaram e a empresa continua aguardando a liberação do contrato para fazer valer o seu direito de utilização dos equipamentos e maquinários, que já foram quitados antecipadamente.

Item 2.1.1.1. Auto Posto Ipanema Ltda

Aduziu o Sr. Fiscal que “quanto aos cheques supostamente pagos ao Auto Posto Ipanema, a fiscalizada justificou como sendo adiantamento de fornecedor”.

Contudo, como já destacado anteriormente, o contrato de prestação de serviços (Doc. 15, cit) estabelece que os atrasos na entrega das obras podem acarretar pesadas penalidades ao prestador dos serviços.

Como o combustível é um item essencial ao funcionamento das máquinas e equipamentos utilizados numa obra, a EPENG buscou se precaver e garantir de forma antecipada o fornecimento destes insumos.

Como ela possuía recursos financeiros em caixa, estrategicamente, buscou garantir a disponibilidade destes combustíveis celebrando contrato de adiantamento com este fornecedor.

Fato é que as obras paralisaram e a empresa continua aguardando a liberação das obras para fazer valer o seu direito de utilização do combustível que ela contratou e pagou de forma antecipada.

Item 2.1.1.6. Posto Madrigal

Segundo o relatório fiscal, “no caso do posto Madrigal foi apresentado um contrato de entrega futura e essa entrega foi supostamente quitada em 2015 através de um recibo, sem outro tipo de comprovação.” Similarmente ao caso do Auto Posto Ipanema, a EPENG buscou se precaver e garantir de forma antecipada o fornecimento destes insumos.

Como ela possuía disponibilidade de recursos financeiros em caixa, estrategicamente, buscou garantir a disponibilidade destes combustíveis celebrando contrato de adiantamento com este fornecedor.

Fato é que as obras paralisaram, mas, neste caso, a EPENG conseguiu fazer o acerto com o fornecedor.

Item 2.1.1.7. Caixa MTZ

Aduziu a fiscalização que “dos pagamentos feitos em cheque e lançados a débito na conta CAIXA MTZ, verifica-se que tais lançamentos não se tratava de se

utilizar a conta caixa como transitória. Não se constatou outro lançamento posterior que complementasse estes lançamentos. Sendo inclusive que o cheque nº 877448 teve como destinatário o Atacadão Baratão Ltda, CNPJ 12.402.398/0001-71.” Vale destacar ser comum, nesse ramo de atividade, que ocorram pagamentos em espécie, relativos aos salários dos empregados e carreteiros (pessoas físicas).

Isso porque, os empregados e autônomos que trabalham para empresas de construção de estradas e rodovias, tais como a EPENG, em sua grande maioria, são peões que possuem baixa escolaridade. Esse fato acrescido à localização remota das obras e de residência dos mesmos, faz com que o uso e costume seja do pagamento das suas remunerações em espécie.

Essa é a situação da EPENG, que se utiliza desse mecanismo para proceder ao pagamento da remuneração de seus funcionários, que atuavam nas frentes de trabalho.

Adicionalmente, vale destacar que os respectivos cheques foram trocados e/ou descontados no dia 08/08/2014, ou seja, em uma sexta-feira, dia de efetuar o pagamento.

Logo, demonstrado está que tal rubrica não pode ser identificada como pagamento sem causa e, por conseguinte, tem-se como insubsistente a presente autuação.

Item 2.1.1.3. Kelter Paulo Oliveira Santana

Relata a fiscalização que “quanto aos pagamentos ao Sr.Kelter Paulo Oliveira Santana, CPF: 031.776.991-00, estes foram justificados como sendo empréstimos e, para tanto, foram apresentados contrato de mútuo”.

A empresa está buscando junto à Polícia Federal a liberação dos documentos, com o intuito de comprovar a lisura do procedimento adotado.

Item 2.1.2.2. Prestadores de serviço – Lorcam Consultoria Financeira Ltda.

Relata a fiscalização que “em relação a Lorcam Consultoria Financeira Ltda., nada foi informado ou apresentado como justificativa.

Portanto, trata-se de pagamento sem causa”.

A Lorcam Consultoria Financeira Ltda. era uma empresa especializada em obras de infraestrutura contratada pela EPENG para lhe assessorar nas prestações em ANANAS.

Como as obras foram paralisadas, a EPENG aguardava o retorno para buscar a realização dos serviços. Ocorreu que neste interim, o fornecedor encerrou suas atividades e a empresa foi baixada.

Contudo, esse fato não configura pagamento sem causa e, portanto, o lançamento do imposto não merece prosperar.

Item 2.1.1.5. Nubia Cristina de Souza

Aduziu a fiscalização que “no caso da Sra. Núbia, trata-se de suposta compra de Lotes em Palmas, TO. A empresa apresentou o contrato de distrato posterior, em que a Sra. Núbia teria desistido da venda do imóvel em 07/08/2015 e então estaria devolvendo o dinheiro recebido mais a multa”.

A empresa está buscando junto à Polícia Federal a liberação dos documentos, com o intuito de comprovar a lisura do procedimento adotado.

5. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

A fiscalização aplicou multa de ofício qualificada em 150%, com base no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96. Apontou, em resumo, duas condutas como legitimadoras da qualificação da multa de ofício:

- (i) Omissão sistemática e reiterada de recolhimento de IRRF;
- (ii) Realização de pagamento sem causa ou a destinatários não identificados.

O D. Julgador, por sua vez, manteve a multa aplicada sob a seguinte fundamentação:

“(…)

ficou demonstrado nos autos é que a Fiscalizada em tese cometeu crime contra ordem tributária, incorrendo na prática de sonegação fiscal ao realizar pagamentos sem causa ou a destinatário não identificado(…)

Portanto, em face de todos os fatos revelados nos autos que demonstram a ocorrência em tese de prática de crime contra a ordem tributária na modalidade sonegação fiscal, e tendo em vista ainda o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, verifica-se que se trata de caso em que justifica a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%.

Todavia, diferentemente do narrado, as condutas em questão não configuram o dolo para fins de agravamento da penalidade.

Pois, para que haja a qualificação da multa é necessário que a fiscalização comprove expressamente, ou, nas palavras utilizadas na i. decisum, faça “prova cabal”, que o contribuinte agiu dolosamente com o objetivo sonegar, fraudar ou conluir. De acordo com Cezar Roberto Bitencourt: (...)

Em decorrência do disposto no trecho transcrito, faz-se necessário identificar qual é a ação ou omissão, que configura a conduta, o resultado e o nexo causal entre eles.

No caso em julgamento, a ação seria efetuar os pagamentos, enquanto o resultado seria sonegar ou seja impedir que o fisco recebesse o recurso decorrente da prática do ato em questão.

O nexo estaria presente na ligação entre a conduta e o resultado. Ou seja, os pagamentos teriam que ter sido efetuados como instrumento de supressão da carga tributária.

Mas, os pagamentos não foram efetuados com o intuito de lesar o fisco. Como não lesou! O contribuinte apurava os impostos por meio da modalidade do lucro presumido, sendo que as despesas realizadas não tinham impacto sobre a carga tributária, por ele devida. Não se trata de pagamento falso ou não realizado, que teriam o condão de suprimir o reduzir o imposto, na modalidade do lucro real. O próprio fiscal reconheceu a efetividade dos mesmos.

Poder-se-ia afirmar que a supressão em questão se refere ao IRRF e, não, à carga tributária devida pelo contribuinte.

Se o resultado pretendido é o não recolhimento do IRRF, a conduta não pode ser o pagamento efetuado, uma vez que, na perspectiva do contribuinte, há a identificação do beneficiário da quantia versada.

O beneficiário está identificado! Contudo, a fiscalização não acata a identificação apresentada, classificando o pagamento como sendo para beneficiário não identificado.

Se o contribuinte identifica para quem está fazendo o pagamento, não se pode admitir, que naquele momento, ele tinha consciência, que o beneficiário não era identificado e, ainda assim, efetuou o pagamento como sendo um mecanismo de não recolher o IRRF devido.

O pagamento só se tornou para beneficiário não identificado, depois que a fiscalização assim os classificou.

Desta forma resta evidente, que se trata de mero descumprimento do dispositivo legal, não estando presentes os elementos cognitivo e volitivo, para que se possa consumir o dolo, que justificaria o agravamento da penalidade.

Da simples leitura do Termo de Verificação Fiscal, verifica-se que dos treze pagamentos considerados como à destinatário não identificado ou sem causa, em apenas três deles o i. Fiscal apontou condutas consideradas dolosas, especificamente como “indícios de simulação”. Vejamos: (...)

Contudo, em nenhuma destas situações o Sr. Fiscal trouxe prova robusta de que houve dolo por parte do contribuinte e não desconstitui a documentação acostada, que comprova quem são os destinatários dos pagamentos apontados pela fiscalização. Ao contrário, apenas afirma que os contratos não seriam usuais na prática empresarial. **O mesmo é feito pelo D. Julgador da 2ª Turma da DRJ/BSB, que afirma, apenas, que não foi apresentada documentação hábil e idônea, deixando de apreciar singularmente os comprovantes apresentados.**

O fato de ser o contrato considerado não usual, não significa que seja inválido, inidôneo ou simulado, ou que o pagamento fora efetuado para um beneficiário não identificado nos termos da legislação de regência. Onde estaria o dolo nessa circunstância?

A atividade da recorrente EPENG é peculiar e possui prazo para entrega, fazendo com que novas estratégias sejam criadas para tornar a prestação mais

eficiente, sem aumento do custo. Entre elas, optou-se pelo uso desses contratos, que garantem o fornecimento de combustível/maquinário a um preço mais acessível, quando houver a necessidade de entrega efetiva. Paga-se para reservar o bem, que será utilizado no momento devido.

Além disso, a precificação dos serviços e/ou valores estabelecidos para manutenção de preços, é uma liberalidade do fornecedor, portanto, o fato dos pagamentos serem efetuados sob a rubrica de R\$ 99.000,00, ocorre, única e exclusivamente, por determinação do fornecedor. A EPENG não é responsável pela imposição desses valores.

Cumpra esclarecer, ainda, que no tocante ao contrato de compra e venda de imóvel, efetuado com a Sra. Núbia Cristina de Souza, o Sr. Fiscal baseia-se em suposições, deixando de juntar aos autos qualquer documento/prova capaz de demonstrar que o contribuinte agiu com dolo. A Recorrente, por sua vez, está impossibilitada de juntar à defesa comprovantes das transações que confirmam que os valores devidos em razão do distrato, tendo em vista a apreensão de seus documentos pela Polícia Federal.

É importante esclarecer que, o I. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, já se manifestou afirmando que as meras presunções ou indícios de quaisquer condutas descritas nos art. 71 e 73 da Lei 4.502/64, não ensejam a qualificação da multa de ofício.

Vejamos:

(...)

Diante da decisão supramencionada, ainda é preciso destacar que a Recorrente não possui processo judicial criminal, tampouco houve transitado em julgado que comprovem a autoria das práticas apontadas pela Fiscalização, o que afasta, de plano, a aplicação da multa qualificada.

Ademais, o I. CARF já se manifestou concluindo que, não havendo prova de que houve dolo por parte do contribuinte, a multa qualificada deve ser afastada. Confira-se: (...)

Além disso, afastando a i. Julgador de que "... por numerosas vezes a fiscalização solicitou documentos a fim de se comprovar que as despesas realizadas ocorreram, mas nada ou muito pouco lhe foi informado. Nada, nenhum controle, nenhuma medição ou qualquer outro elemento de que as despesas ocorreram e que eram imprescindíveis ao objeto social da empresa", a Contribuinte agiu de boa-fé e apresentou os documentos/informações solicitadas, que foram, inclusive, referenciados durante todo o Termo de Verificação Fiscal (TVF), ainda que, em alguns momentos, tenha sido considerada insatisfatória pelo Sr. Fiscal. (...)

Destaca-se que, a falta de apresentação de determinados documentos ou esclarecimento pontual, em um universo onde foram solicitadas diversas providencias, por si só, não enseja a aplicação da multa de ofício qualificada.

Nesse contexto, este i. CARF decidiu que a apresentação falha/parcial de documentação não enseja o agravamento da multa de ofício. Analogicamente, também não ensinaria sua qualificação. (...)

Diante do exposto, pode-se concluir que a Recorrente não agiu como dolo ou “intuito de simulação”, pois forneceu documentação hábil para identificação dos destinatários dos pagamentos, como já destacado. Assim, não há pagamento efetuado a destinatário não identificado e, conseqüentemente, não há omissão de recolhimento de IRRF, o que afasta a argumentação trazida pela Fiscalização.

A manutenção da multa no caso em tela configura mais uma penalidade imposta ao contribuinte, pois a fórmula de cálculo do IRRF de 35% sobre pagamento bruto e, ainda, calculado por dentro, por si só configura uma pesada penalidade, transformando o imposto em 53% do pagamento efetuado. Acrescendo-se a este montante, mais 150% de multa agravada, chega-se ao absurdo de se exigir do contribuinte 232,5% do pagamento efetuado, o que equivale a 6 vezes o imposto que seria devido. (...)

No caso dos autos, está evidente que a penalidade é excessiva, tornando o débito impagável, ainda que a intenção fosse regularizar a situação perante o fisco.

Como se depara do respectivo auto de infração, no que se refere ao IRRF, o valor dos pagamentos que, supostamente, foram realizados sem causa totalizam R\$ 4.853.791,10. O IRRF incidente sobre eles equivale a 35% do valor pago, aplicando o *gross up*, que aumenta consideravelmente a quantia. Ainda assim, o valor do imposto devido seria R\$ 2.613.579,82. Contudo, a multa agravada, que corresponde a R\$ 3.920.369,52, com o valor dos juros, totaliza o valor apurado a ser recolhido de R\$ 7.884.597,31. Assim, o montante apurado é quase o triplo do equivalente ao imposto devido na operação, o que não pode ser considerado razoável.

Portanto, a incidência de 35%, por dentro, já caracteriza um agravamento de mais de 150% se considerada a incidência normal de tributação. Desse modo, não há que falar na procedência da multa agravada relativa aos pagamentos ditos sem causa, em virtude do excesso de sanção sobre a conduta do contribuinte.

Assim, demonstrado está que o agravamento da multa representa total arbitrariedade da fiscalização, com o objetivo de apenar a Recorrente por uma conduta que não praticou, tornando o crédito tributário tão vultuoso, que impossibilita o seu pagamento, acarretando, inclusive, uma provável falência da empresa, pela falta de recursos para satisfazê-lo.

Nesse contexto, fica evidente a ofensa ao princípio da preservação da empresa, que deve ser interpretado no caso em questão como uma limitação ao

poder de tributar em prol da manutenção da atividade empresarial, sua função social e estímulo à atividade econômica.

Além de todo exposto, mesmo que o CARF e os julgadores administrativos não sejam competentes para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula nº 2 CARF), é importante destacar que o Supremo Tribunal Federal adotou entendimento pela inconstitucionalidade da aplicação de multas tributárias que superem o valor do tributo, (...)

Verifica-se, portanto, que o STF firmou o seu entendimento no sentido de ser inconstitucional a aplicação de multas que sejam portadoras das características da excessividade, irrazoabilidade e confiscatoriedade.

Nesse mesmo sentido, o STF também já julgou a inconstitucionalidade de multas exacerbadas em razão da prática de sonegação na ADI nº 551/RJ (STF, Tribunal Pleno, Relator Min. Ilmar Galvão, julgado em 24/10/2002, SJ 14/02/2003, p. 58), conforme resulta do voto do Min. Relator: (...)

Diante do panorama jurisprudencial traçado, não restam dúvidas que as multas aplicadas pelo Auditor da Receita Federal do Brasil, são extremamente elevadas e, conseqüentemente, confiscatórias, podendo ser revistas no âmbito do Judiciário.

A excessividade da multa no caso em questão chega a configurar um verdadeiro absurdo. Diante disso, requer o afastamento da multa agravada por não estarem presentes os fundamentos que a autorizam.

6. DA SUJEIÇÃO PASSIVA POR RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO ADMINISTRADOR FRANCISCO ANTELIUS SERVULO VAZ

O sócio administrador, FRANCISCO ANTELIUS SÉRVULO VAZ, foi considerado responsável solidário pelo crédito tributário com fundamento nos fundamentado nos artigos 124, I, e 135 do CTN.

De acordo com a redação dos dispositivos, o Sr. Antelius teria interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal e teria praticado atos com excesso de poder ou infração à lei.

A impugnação apresentada foi considerada improcedente e o D. Julgador manteve a autuação, afirmando o seguinte:

- I. que a “simulação no caso, só poderia ocorrer com o conhecimento e aval de algum diretor e administrador da EPENG”;
- II. “Com efeito, não é crível que o gestor da empresa não tivesse pleno conhecimento que os supostos prestadores de serviços não prestaram o serviço pelo qual foram pagos.”
- III. “...é inadmissível cogitar que os fatos narrados no presente caso, que retrata pagamentos de inúmeras despesas a diversas pessoas jurídicas, envolvendo valores extremamente significativos, pudessem passar à

margem do conhecimento de seus dirigentes ao longo de anos sem que ao menos um destes o questionasse”

IV. “Entendo que se trata, em tese, de uma prática reiterada de conduta delitiva com a anuência do responsável solidário e da qual se beneficiou economicamente (tendo recebido recursos por meio de três cheques de R\$ 99.000,00 (fls. 2318) , razão pela qual houve imputação segundo o art. 124, I do CTN também.”

V. “Os impugnantes ainda tenta fazer acreditar que o art. 137 do CTN prevê a possibilidade de afastamento da responsabilidade pessoal do agente quando sua atuação se dá no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito.” (...)

Ora, as afirmações do D. Julgador, nos itens I, II e III, se consubstanciam em meras suposições de que o Sr. Antelius teria conhecimento dos fatos/e ou condutas.

Como já narrado, a Fiscalização não juntou documentação hábil que comprovaria “interesse comum” no fato gerador, tampouco que o Recorrente teria praticado atos com excesso de poder ou infração à lei passível de configurar obrigação solidária, nos termos do art. 124, I, e 135 do CTN.

Ademais, de acordo com o disposto no Parecer Normativo 4/2018, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, para se configurar a responsabilidade tributária por interesse comum seria necessário o seguinte (...)

No entender do D. Julgador seria o fato de que a conduta da empresa efetuar pagamentos a beneficiários não identificados e que “só poderia ocorrer com o conhecimento e aval de algum diretor e administrador”. Ora, trata-se de mera suposição.

Além disso, como já narrado a exaustão, não se trata de pagamento a beneficiário não identificado, o beneficiário é conhecido.

Todavia, a Fiscalização entende que mesmo havendo a identificação, ainda assim, dadas as irregularidades apontadas, ensejariam a indedutibilidade da despesa e, não, a sua caracterização nos moldes pretendidos.

Outra hipótese de responsabilidade prevista no Parecer Normativo 4/2018 se refere: (...)

Com relação a essa hipótese, o D. Julgador não logrou êxito em demonstrar o nexo causal entre o ato praticado por ele, DE FORMA CONSCIENTE, a gerar um resultado prejudicial ao Fisco.

O próprio prejuízo ao Fisco é discutível, uma vez não houve redução da carga tributária e o beneficiário da grande maioria dos pagamentos é identificado.

É importante ter em consideração, nos termos do parecer normativo n. 4/2018, que “b.2) o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com

o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito;”

Por fim, o Parecer normativo 4/2018 estabelece que “b.3) são atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única (“grupo econômico irregular”); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo);”

Portanto, demonstrado está, com base na legislação tributária expedida pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, que consiste no Parecer Normativo 4/2018 que não há justificativa que fundamente a imposição de responsabilidade tributária pessoal ao Sr. Francisco Antelius.

Quanto ao item IV, é importante mencionar que não houve “prática reiterada de conduta delitiva”, tendo em vista que se a empresa tinha expectativa de registrar lucro em suas demonstrações contábeis, esses podem ser antecipados aos sócios, que são os reais titulares dos lucros quando apurados.

A titularidade dos sócios sobre os lucros é extraída do contrato social da empresa (documento anexado), que é categórico ao afirmar que o resultado econômico caberá aos sócios na proporção de sua participação societária. Portanto, não há conduta delitiva, tampouco “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, como narrado pelo D. Julgador.

Cumprir mencionar que a indicação dos fatos que justificariam a imputação é pressuposto de validade do ato de lançamento, conforme previsão do art. 142 do CTN. Portanto, a ausência desse requisito torna o ato nulo e insubsistente.

Além disso, o CARF já se manifestou em diversas oportunidades no sentido de que “a caracterização da solidariedade obrigacional, prevista no inciso I, do artigo 124, do CTN, necessita que seja demonstrado o interesse comum de natureza jurídica, e não apenas econômica, entendendo-se como tal aquele que recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação”. (Acórdão 1402-001.929 - Acórdão 1402-001.770 - acórdão 1402-001.886).

Por fim, quanto ao item V, cumpre esclarecer que, em nenhum momento, o Recorrente tentar afastar a responsabilidade tributária pretendida sob a alegação de “cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito”, previsão do art. 137, I, do CTN. As razões que afastam sua responsabilidade são outras e foram amplamente demonstradas em sede de Impugnação ao Auto de Infração e também nesta oportunidade.

Diante do exposto, requer seja excluída a responsabilidade tributária atribuída ao Sr. Francisco Antelius pela ausência de fundamentos que a justifique.

7. CONCLUSÃO

Diante das razões de fato e de direito expostas ao longo da presente Impugnação, restou demonstrado que:

1. Em momento algum o D. Julgador analisou singularmente os documentos colacionados à Impugnação, tampouco apontou critérios objetivos capazes de afastar os comprovantes juntados. Ao contrário, apenas se utilizou de fundamentos genéricos de que não foram juntados “documentos hábeis e idôneos”.

2. Os valores desembolsados pela empresa não podem ser classificados como pagamentos sem causa e/ou a beneficiário não identificado, uma vez que os beneficiários foram devidamente identificados e a causa está descrita e comprovada pelos documentos acostados à presente impugnação.de Infração;

3. A multa de ofício qualificada deve ser afastada, diante da ausência de comprovação de conduta dolosa que enseje sua aplicação;

4. A responsabilização solidária do sócio FRANCISCO ANTELIUS SÉRVULO VAZ deve ser afastada, tendo em vista que não foi comprovado o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, tampouco que houve atos praticados com excesso de poder;

Por todo exposto, requer seja dado provimento à presente Impugnação para julgar improcedente o crédito tributário ora discutido e declarar o cancelamento do Auto de Infração, pelos motivos anteriormente expostos.”

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional, exceto em relação às alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade, nos termos da Súmula CARF nº 02. Portanto, conheço parcialmente do recurso voluntário.

Conforme já relatado, o litígio decorre da constituição do crédito tributário de IRRF, acrescido de multa de 150% e juros de mora, no montante de R\$ 7.884.597,31, efetuado por meio do Auto de Infração de fls. 2272 a 2282. A multa de ofício foi multa majorada em 150% em razão da conduta dolosa devidamente comprovada exercitada pelos Recorrentes.

Ademais, como teria restada demonstrada pela fiscalização a participação nos atos com infração à lei por Franciso Antelius Servilho Vaz, ocorreu sua responsabilização solidária, nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Irresignada, a Recorrente impugnou o lançamento, porém, a 2ª Turma da DRJ/BSB julgou improcedente impugnação, mantendo o crédito tributário objeto de lançamento, bem como a responsabilidade tributária de Franciso Antelius Servilho Vaz.

Cientificada, a Recorrente apresentou recurso buscando a reforma da decisão de piso, cujas razões passo a analisá-las.

Antes porém, cumpre mencionar que em Memoriais apresentados, não apenas para reafirmar as matérias tratadas no Recursos Voluntário, mas, também, para suscitar matérias de ordem pública que, embora não tenham sido expressamente defendidos nas razões de impugnação e nas razões recursais, pontos que, por ser matéria de ordem pública, deveria ser examinados quando do julgamento do recurso sob análise, quais sejam: (i) *a nulidade material do procedimento fiscal e do respectivo auto de infração, em decorrência da ilicitude das provas utilizadas pela Fiscalização, em razão da nulidade da “Operação Lava Jato”*; e (ii) *a decadência dos créditos tributários*.

I - PRELIMINARMENTE:

Inicialmente, cumpre observar que, em verdade, o recurso voluntário possui efeito devolutivo, de forma que as mesmas questões suscitadas e impugnadas em sede recursal serão apreciadas pela segunda instância, salvo em se tratando daquelas matérias de ordem pública, que deverão ser apreciadas até mesmo de ofício, em qualquer tempo e grau de jurisdição.

Dessa forma, entendo que os temas alegadas pela Recorrente, após a apresentação de recurso voluntário, quais sejam, nulidade do auto de infração baseado em provas obtidas ilicitamente e decadência, se caracterizam como matérias de ordem pública.

Provas ilícitas (art. 5º, LVI da CF/88) são aquelas consideradas inadequadas para serem utilizadas no processo, geralmente por vícios em sua obtenção ou por vícios materiais em si. Por outro lado, na seara do processo administrativo fiscal, também é pacífico ser a decadência matéria de ordem pública, que transcende aos interesses das partes, sendo cognoscível de ofício pelo julgador administrativo, em qualquer instância recursal, quando presentes os seus requisitos (Acórdão nº 3302-007.436).

1.1. DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO – VÍCIO MATERIAL DO PROCEDIMENTO FISCAL – LANÇAMENTO LAVRADO COM BASE EM PROVAS ILÍCITAS

Argumento a Recorrente que, como exposto nos autos e reconhecido pela própria fiscalização, o procedimento fiscalizatório que ensejou a lavratura dos autos de infração ora questionados decorre da investigação se originou da Operação Lava Jato, como se atesta pela documentação ora acostada aos autos da Ação Penal nº. 1004167-29.2020.4.01.3702 e que todas

as provas que deram lastro às autuações ora questionadas foram compartilhadas com a Receita Federal no curso dos procedimentos investigatórios relacionados à Operação Lava Jato.

No entanto, de acordo com a Recorrente, o auto de infração seria nulo por ter se fundamentado em provas compartilhadas no âmbito da Operação Lava Jato e que foram declaradas ilícitas pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”, Reclamação 56.018/SP)

De fato, o art. 30 da Lei nº 9.784/99 dispõe ser “inadmissíveis no processo administrativo as provas obtidas por meios ilícitos”.

Ocorre que, ao contrário do afirmado pela Recorrente, o procedimento fiscal e, por decorrência, o auto de infração não se originou exclusivamente “nas provas ilícitas obtidas no bojo da operação lava-jato”. Veja-se que principia o TVF com um relato do Procedimento Fiscal incluindo a intersecção da Fiscalizada com a Operação Ápia, promovida pela Superintendência Regional da Polícia Federal no Tocantins (a qual investigava “contratos superfaturados e sem a efetiva prestação de serviço, com pagamentos de propina a diversas pessoas”) e passa a discorrer sobre as irregularidades encontradas.

No capítulo de pagamentos a destinatários não identificados ou sem causa registra elementos de prova obtidos, dentre outros, sobre 171 pagamentos efetuados com cheques de R\$ 99.000,00 e pagamentos realizados a: Auto Posto Ipanema Ltda (e-fls. 2299 a 2303); Alugueis a Apropriar da Construtora Ipanema do Tocantins (e-fls. 2303 a 2306); Kever Paulo Oliveira Santana (e-fls. 2306 a 2309); Aps Engenharia Ltda ME (e-fls. 2309 a 2314); Núbia Cristina de Souza (e-fls. 2314 a 2315); Posto Madrigal (e-fls. 2315 a 2317); Caixa MTZ (e-fls. 2317); Francisco Antelius Servulo Vaz (e-fls. 2318).

No capítulo de outros pagamentos sem causa, apresenta elementos de prova sobre pagamentos realizados a: Trindade, Trindade e Cia (e-fls. 2318 a 2310); Lorcam Consultoria Financeira Ltda (e-fls. 2319); Umuarama Edificações e Construções Ltda (e-fls. 2319 a 2320); e Adiantamento a fornecedores sem comprovação (e-fls. 2320 a 2322); e Orla Participações e Investimentos S/A (e-fls. 2322 a 2323).

Sob esses aspectos, o TVF de e-fls. 2284 a 2326 é bem-sucedido em demonstrar a ausência de documentos aptos a comprovar a contraprestação dos serviços contratados e que não houve a entrega dos bens/serviços adquiridos. Ademais, o AI tem origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federal, fartamente detalhada em relatório fiscal, onde consta a motivação, fundamentação legal para o lançamento e as provas que conduziram a Autoridade Fiscal a constituir o crédito tributário.

Inclusive, os lançamentos foram efetuados somente a fiscalização após proceder a intimações ao contribuinte e promover cruzamentos de informações e identificar as despesas não comprovadas e corretamente apurou o imposto devido.

Neste cenário, entendo que mesmo que derivadas da Operação Lava Jato, se houve produção de outras provas pela Autoridade Fiscal, não há que se falar em nulidade.

No mesmo sentido, este Tribunal (Câmara Superior de Recursos Fiscais -3ª Turma) tem adotado a “Teoria da Descoberta Inevitável”, emprestada do Direito Penal. Tal teoria, aplicada em Direito Tributário, garante que se o Fisco poderia chegar àquela prova e demonstrar aquele fato, independente do meio utilizado ilicitamente, não se caracteriza qualquer nulidade:

ATOS PRATICADOS MEDIANTE FRAUDE. COMPROVAÇÃO. PROVAS OBTIDAS POR MEIOS ILÍCITOS. PRINCÍPIO DOS FRUTOS DA ÁRVORE ENVENENADA. PRINCÍPIO DA DESCOBERTA INEVITÁVEL. PRINCÍPIO DA FONTE INDEPENDENTE. MITIGAÇÃO. POSSIBILIDADE. Não serão consideradas ilícitas as provas derivadas de provas ilícitas, quando ficar demonstrado que elas poderiam ser obtidas por uma fonte independente, bastando, para tanto, que se desse andamento aos trâmites típicos e de praxe, próprios da investigação fiscal. (...) – (Acórdão nº 9303-008.694, Relator: Andrada Márcio Canuto Natal, Data da Sessão: Sessão de 12 de junho de 2019)

Logo, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

1.2. DECADÊNCIA

De outro lado, alegou o Recorrente a ocorrência da decadência do crédito tributário de IRRF, exigido com fundamento no art. 61 da Lei nº 8.981/1995, em decorrência de supostos pagamentos “sem causa” efetuados entre 18/03/2014 e 16/12/2014.

Todavia, com relação à alegada decadência, melhor sorte não assiste ao Recorrente, vez que nas hipóteses legalmente previstas de pagamentos a beneficiários não identificados ou de pagamentos sem causa, a incidência do tributo sujeita-se ao lançamento de ofício, e não a lançamento por homologação como alegaram os Recorrentes, sendo aplicável o prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, tendo por termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Até mesmo, trata-se de entendimento sumulado deste Tribunal:

Súmula CARF nº 114 O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim sendo, como a notificação do Auto de Infração somente foi formalizada em 23/12/2019 não há se falar em decadência dos períodos de 18/03/2014 e 16/12/2014.

Destaque-se que esta Turma manifestou entendimento no mesmo sentido. Como exemplo, cito ementa do acórdão prolatado no Processo nº 10872.720413/2017-55, cuja relatoria foi do Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto:

DECADÊNCIA. IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, INCISO I, DO CTN. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF Nº 114.

Nas hipóteses de incidência de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou de pagamentos sem causa não se sustenta a aplicação do prazo

decadencial do § 4º do artigo 150 do CTN, mas sim do artigo 173, inciso I, do CTN, tendo em vista que a lei não atribuiu ao sujeito passivo o dever de apurar e pagar o IRRF devido, antes de qualquer procedimento de ofício, pelo contrário, atribuiu à Autoridade Fiscal o dever de efetuar o lançamento de ofício, quando apurada qualquer daquelas hipóteses de incidência descritas na norma legal. Inteligência da Súmula CARF nº 114.

Portanto, rejeito todas as preliminares, tendo em vista que o Auto de Infração é válido, não havendo que se falar em nulidades e/ou decadência.

II - MÉRITO

No mérito, o recurso voluntário apenas repisou as alegações da impugnação e não houve nenhum argumento de mérito ou documentos que justifiquem uma nova visão dos fatos, assim, por entender que a decisão *a quo* analisou detalhadamente a matéria, adoto como razões de decidir as externadas pela decisão recorrida (Acórdão nº 03-92.157, prolatado pela 2ª Turma da DRJ/BSB, em 22 de junho de 2020), tal como abaixo descritas, que ora ficam confirmadas, nos termos do art. 50, inciso V e § 1º, da Lei nº 9.784/1999 c/c art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 :

“(…)

I – Do mérito

Argui a impugnante que os diversos elementos constantes dos autos corroboraria a parcialidade da Autoridade Fiscal pois, segundo afirma, as operações estariam comprovadas e os beneficiários identificados e, logo, a cobrança de IRRF não mereceria prosperar.

Destacando trechos do TVF, acrescenta alegações específicas contra alguns itens, a saber:

- Item 2.1.2.5 - Orla Participações e Investimentos S/A. Seria erro do contador;
- Item 2.1.2.4 - Ronaldo Pereira da Cruz ME. Que os documentos que justificariam os pagamentos foram trazidos junto com a impugnação;
- Item 2.1.2.4. Reinar Empreendimentos Locações Ltda. Que os documentos que justificariam os pagamentos foram trazidos junto com a impugnação;
- Item 2.1.2.3. Umuarama Edificações e Construções Ltda. Que se trataria de operação de mútuo entre empresas do grupo EPENG.
- Item 2.1.1.4. Aps Engenharia Ltda ME. Que a empresa estaria ativa;
- Item 2.1.2.1. Trindade, Trindade e Cia. Que os documentos que justificariam os pagamentos foram trazidos junto com a impugnação;
- Item 2.1.2.4. Adiantamento a fornecedores sem comprovação (FERMAG). Que estaria buscando os documentos que comprovariam a operação;

- Item 2.1.2.4. Adiantamento a fornecedores sem comprovação – Fernando A N Santos. Que estaria buscando os documentos que comprovariam a operação;

- Item 2.1.2.4. Adiantamento a fornecedores sem comprovação – AGUAN.

Que estaria buscando os documentos que comprovariam a operação;

- Item 2.1.2.4. Adiantamento a fornecedores sem comprovação – Aquarela Industria e Comercio. Que estaria buscando os documentos que comprovariam a operação;

- Item 2.1.1.2. Alugueis a Apropriar da Construtora Ipanema do Tocantins. Que se trataria de adiantamento de pagamento e que teria direito de se apropriar da mercadoria/serviço;

- Item 2.1.1.1. Auto Posto Ipanema Ltda. Que se trataria de adiantamento de pagamento e que teria direito de se apropriar da mercadoria;

- Item 2.1.1.6. Posto Madrigal. Que adiantou o pagamento e que teria direito de se apropriar da mercadoria;

- Item 2.1.1.7. Caixa MTZ. Que utilizou essa conta para pagamento de remuneração de pessoal que atuava nas suas frentes de trabalho.

- Item 2.1.1.3. Kelter Paulo Oliveira Santana. Que estaria buscando os documentos que comprovariam a operação;

- Item 2.1.2.2. Prestadores de serviço – Lorcum Consultoria Financeira Ltda. Que se trataria de adiantamento de pagamento e que teria direito de se apropriar do serviço;

- Item 2.1.1.5. Nubia Cristina de Souza. Que estaria buscando os documentos que comprovariam a operação

Não assiste razão à impugnante, senão vejamos:

(...)

I.II – Do dever de provar o que alega

A impugnante sustenta que em certos tópicos que os documentos que junta seriam provas de que as operações que foram objeto de lançamento de IRRF teriam se realizado; ou que seriam de operações com aquisições de participação acionária; ou que seriam adiantamentos a fornecedores; ou mesmo que seriam operações de mútuo.

Alega que a hipótese para cobrança do IRRF à alíquota de 35% aqui tratada é uma ficção legal, pois o pagamento não é fato gerador do Imposto de Renda, pela ausência de materialidade da incidência. Não haveria acréscimo patrimonial (art. 43, CTN), tratando-se, em verdade, de criação legislativa para punição em caso de beneficiário não identificado ou pagamento sem causa, o que, em última

análise, ofende o próprio conceito de tributo (art. 3º, CTN), que afasta a ideia de sanção.

E discorre que além do caráter sancionatório produzido por esta exigência, que a cobrança cumulativa do IRRF com o IRPJ e a CSLL, incidente sobre a mesma base de cálculo, configuraria bis in idem, face ao regime de tributação escolhido.

Equivoca-se a impugnante, pois a única exegese possível do art. 61 da Lei 8.981/95 é aquela que esteja conforme a Constituição Federal, a qual coloca o princípio da moralidade como um dos princípios informativos da Administração Pública, de tal sorte que a causa possível de fazer o pagamento/despesa surtir os efeitos que lhe são próprios são apenas as causas lícitas, por serem tuteladas pelo Direito.

Além disso, a causa do pagamento a que se refere o art. 61 em tela é a causa que esteja informada na escrituração contábil e fiscal, não aquele que venha ser apurada em investigação criminal ou fiscal. Logo, se a impugnante não logrou provar que efetivamente lhe foi fornecido bens ou serviços discriminados em notas fiscais/contratos, há que se ter os pagamentos como sem causa.

Ora, isso só poderá ser levado em conta se a impugnante logrou provar a efetiva prestação dos serviços pelos beneficiários dos pagamentos; já no caso de não ter logrado provar a efetiva prestação do serviço, não se pode sequer admitir que os supostos prestadores de serviços foram os efetivos destinatários dos pagamentos feitos.

Após avaliar a documentação trazida pela impugnante não estou convencido das alegações que se pretende defender.

O artigo 923, do RIR/99, por sua vez, estabelece 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”. (grifos acrescidos).

Ou seja, para comprovar uma despesa ou gasto, por exemplo, é necessário que os documentos emitidos por terceiros que lastreiam os lançamentos contábeis sejam hábeis e idôneos. A escrituração pura e simples de um fato não lhe dá o grau de certeza absoluta; é preciso, acima de tudo, que fique provada sua ocorrência, por intermédio de documentos hábeis e idôneos. Sujeitam-se, pois, à comprovação, sob pena de lançamento pelo Fisco.

Neste ponto, importa invocar o dever do contribuinte em comprovar documentalmente as operações que onerem o resultado de sua atividade. Os arts. 251, 264 e 276 do RIR/99, assim dispõem:

Decreto 3.000/99

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, art. 7º.).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei n.º 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º., e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 25).

(....)

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei n.º 486, de 1969, art. 4º).

(....)

Art. 276. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 923 (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9º).

Demais disso, cumpre transcrever o entendimento contido em trecho de Acórdão do CARF para fins de estabelecer a responsabilidade pela manutenção de documentos hábeis e idôneos a comprovar as operações que alteram sua situação patrimonial:

A escrituração contábil, que se destina ao registro ordenado dos fatos administrativos ocorridos na empresa, não constitui prova, por si mesma, a favor do contribuinte, mas tão somente quando lastreada em documentação hábil e idônea que comprove de forma irretorquível os fatos registrados. Cabe ao contribuinte, portanto, manter sob sua guarda, enquanto não prescritas as ações cabíveis, todos os documentos necessários à comprovação das operações que alteraram sua situação patrimonial. Por consequência, cabe à autuada comprovar que os pagamentos ocorreram. Acórdão CARF no 1401-001.224, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Relator Antonio Bezerra Neto, sessão de 29 de julho de 2014) (grifos acrescidos).

Entendo que a impugnante não se desincumbiu da obrigação de comprovar que usufruiu dos bens e serviços pagos.

Sob esses aspectos, o TVF de fls. 2284 a 2326 é próspero em demonstrar a ausência de documentos aptos a comprovar a contraprestação dos serviços contratados e que não houve a entrega dos bens/serviços adquiridos.

Destarte, entendemos que o espectro da autuação é mais amplo que meramente a comprovação de que os gastos ocorreram sendo certo que se impõe a necessidade de comprovação de que os serviços foram executados (pelos

prestadores contratados) e a concreta apresentação de documentação a amparar a escrituração contábil.

A impugnante responde pelo IRRF na condição de fonte pagadora (art. 45 do CTN combinado com art. 61 da Lei 8.981/95) pois não logrou provar a efetiva ocorrência das operações ou a beneficiários não identificados.

Assim, rejeito as alegações neste ponto.

Acrescento, pois, que todos os documentos foram devidamente analisados pela Turma Julgadora “a quo”, ao contrário do alegado pela Recorrente, como demonstrando pelo trecho pinçado e transcrito do acórdão de piso.

E continuo a reprodução do voto da decisão recorrida:

“(....)

I.III – Do lançamento de IRRF

Com o quantidade de elementos reunidos contra cada uma dessas subcontratadas/fornecedoras, não podemos admitir uma alegação de que os lançamentos teriam se baseado em suposições.

O conjunto probatório existente nos autos é robusto a sustentar a convicção de que não há documentos que comprovem a execução de serviços por nenhuma das duas empresas reunidas neste tópico.

Tampouco há provas de que sua escrituração foi adequada, e, sendo assim, o lançamento do crédito tributário foi corretamente realizado devendo ser mantido.

Especificamente quanto ao lançamento de IRRF que a Impugnante contesta alegando que tais pagamentos teriam sido realizados a beneficiários definidos, cumpre transcrever os artigos 674 e 675 do RIR/99 vez que são de aplicação direta no caso em apreço:

Decreto 3.000/99

Pagamento a Beneficiário não Identificado

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

Remuneração Indireta Paga a Beneficiário não Identificado

Art. 675. A falta de identificação do beneficiário das despesas e vantagens a que se refere o art. 622 e a sua não incorporação ao salário dos beneficiários, implicará a tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, à alíquota de trinta e cinco por cento (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 1º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º). (grifos acrescidos)

Ou seja, os pagamentos sem comprovação realizados a terceiros e/ou a sua não incorporação ao salários dos beneficiários implica em tributação exclusiva na fonte à alíquota de 35%.

E entendemos que no presente caso, a Impugnante não logrou demonstrar com documentos hábeis e idôneos o destinatário dos pagamentos, a causa dos pagamentos ou mesmo as hipóteses de exclusão do IRRF;

Dessa forma, considero que o lançamento realizado de IRRF está correto, devendo ser mantido na integralidade.

(...)

IV - Da responsabilidade tributária

Conforme relatado, a D. Autoridade Fiscal discorre exaustivamente no TVF a respeito das condutas e tipificações aplicadas ao responsável solidário arrolado, o que adoto como razões para decidir.

Nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional -CTN, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Revelou-se, com farto conjunto probatório, que a EPENG simulou a aquisição de mercadorias e serviços e não logrou comprova-las, motivo pelo qual foram consideradas inidôneas, não produzindo efeitos tributários.

A simulação no caso, só poderia ocorrer com o conhecimento e aval de algum diretor e administrador da EPENG.

É de relevo ressaltar que a responsabilização solidária dos administradores da pessoa jurídica se insere no tema das garantias do crédito tributário e visa,

desde logo, carrear as provas necessárias para caracterizar a responsabilidade de terceiros, assegurando-lhes a apresentação de suas razões de impugnação e, por conseguinte, o exercício do direito constitucional da ampla defesa no processo administrativo, dispensando a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional de requerer o redirecionamento da execução fiscal contra sujeito passivo não incluído na Certidão de Dívida Ativa.

No presente caso, procedeu a autoridade fiscal à responsabilização solidária do gestor citado, com fundamento no artigo 135, inciso III, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), por terem esses administradores praticado atos com infração de lei.

Vejamos a dicção do referido dispositivo legal, *in verbis*:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

***III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.** (negritei)*

Examinando o alcance da norma supra, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, ressaltou que, em que pese o caput desse artigo mencionar "pessoalmente responsáveis", trata este artigo de responsabilidade solidária.

O entendimento manifestado pela douta Procuradoria no citado parecer toma por base a jurisprudência do STJ e externa as seguintes conclusões:

"(...)

c) Para efeito de aplicação do art. 135, III, do CTN, responde também a pessoa que, de fato, administra a pessoa jurídica, ainda que não constem seus poderes expressamente do estatuto ou contrato social;

d) A responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador;

e) A tese da responsabilidade substitutiva também deve ser excluída pela inexistência de norma legal de desoneração da pessoa jurídica em razão da prática de ato ilícito por parte do administrador;

f) A tese da responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, dos administradores é incompatível com a adoção da tese da responsabilidade subjetiva, acolhida pelo STJ, visto que não se pode conceber que o terceiro,

sendo sancionado pela prática de ato ilícito, condicione sua responsabilidade à inexistência de bens da pessoa jurídica, suficientes para a satisfação do crédito;

g) A tese da responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, dos administradores também deve ser afastada em razão da jurisprudência do STJ que admite que a execução fiscal seja ajuizada, desde logo, contra sociedade e administrador; não se trata de mera questão de legitimidade, como seria no processo de conhecimento, pois que, no processo de execução, não se admite o processamento da ação sem que se tenha presente, desde o início, a exigibilidade da pretensão em face do executado;

h) Os acórdãos do STJ que fazem referência à “responsabilidade subsidiária” somente podem ser entendidos no sentido impróprio da expressão, que exige, além da existência de poderes de gerência e da prática de ilicitude pelo administrador, a ausência de pagamento pontual da obrigação tributária, e não a insolvabilidade da pessoa jurídica, o que se aproxima, na prática, da responsabilidade solidária decorrente de ato ilícito; (...)”

Por outro lado, é certo que, para que a Fiscalização possa promover a responsabilização solidária dos administradores da pessoa jurídica, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, ***necessária se faz a prova cabal de que os mesmos agiram com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos***, consoante entendimento externado pelo STJ, nos seguintes precedentes:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES, VERIFICAÇÃO DA CONDIÇÃO DO SÓCIO NÃO CONSTANTE DOS AUTOS. SÚMULA Nº 07/STJ.

(...)

6. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. (negritei) Inexistência de responsabilidade do ex-sócio.

(...)

(STJ, 1ª Turma, REsp 327462/MG, de 04/10/2001, DJ de 18/02/2002, Rel. Min. José Delgado)”

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE ANÔNIMA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III. CTN. DIRETOR. AUSÊNCIA DE PROVA DE INFRAÇÃO À LEI OU ESTATUTO.

(...)

*2. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade **ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.** (negritei) (...) - (STJ, 1ª Seção, ERESP 100739/SP, DJ de 28/02/2000, Rel. Min. José Delgado)”*

Essa prova é absolutamente indispensável, pois, nas palavras do Min. Ari Pargendler (REsp 100739/SP, de 19/11/1998, DJ de 01/02/1999), “(...) *Quem está obrigado a recolher os tributos devidos é a própria pessoa jurídica; e, não obstante ela atue por intermédio de seu órgão, o sócio-gerente (ou diretor), a obrigação tributária é daquela, e não deste. (...)*”

No caso sob exame, conforme já destacado neste voto, a Fiscalização da Receita Federal, logrou produzir o seu próprio conjunto probatório, que indubitavelmente deu lastro para a apuração de irregularidades cometidas pela empresa em que o responsável era gestor no âmbito da legislação tributária federal.

Por numerosas vezes a fiscalização solicitou documentos a fim de se comprovar que as despesas realizadas ocorreram, mas nada ou muito pouco lhe foi informado.

Nada, nenhum controle, nenhuma medição ou qualquer outro elemento de que as despesas ocorreram e que eram imprescindíveis ao objeto social da empresa.

Esse mesmo escopo probatório permite, indubitavelmente, concluir que os aludidos atos praticados pela EPENG o foram com a participação ou consentimento de seus administradores.

Com efeito, não é crível que o gestor da empresa não tivesse pleno conhecimento que os supostos prestadores de serviços não prestaram o serviço pelo qual foram pagos.

Afinal, é inadmissível cogitar que os fatos narrados no presente caso, que retrata pagamentos de inúmeras despesas a diversas pessoas jurídicas, envolvendo valores extremamente significativos, pudessem passar à margem do conhecimento de seus dirigentes ao longo de anos sem que ao menos um destes o questionasse.

O mesmo se diga quanto à fraude perpetuada na contabilidade da empresa que se trata no presente processo.

Entendo que se trata, em tese, de uma prática reiterada de conduta delitiva com a anuência do responsável solidário e da qual se beneficiou economicamente (tendo recebido recursos por meio de três cheques de R\$ 99.000,00 (fls. 2318) , razão pela qual houve imputação segundo o art. 124,I do CTN também.

Em suma, o mencionado administrador tinham plena consciência que muitos dos aludidos contratos foram utilizados para acobertar e propiciar pagamentos sem causa.

Portanto, agiu o gesto citado com infração à lei, na medida em que autorizou ou concordou com a apropriação, pela empresa de despesas não necessárias e/ou despesas sabidamente fictícias, acobertadas por documentos ideologicamente falsos.

Os impugnante ainda tenta fazer acreditar que o art. 137 do CTN prevê a possibilidade de afastamento da responsabilidade pessoal do agente quando sua atuação se dá no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito.

CTN:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

Esclareça-se, pois, que o art. 137 trata de responsabilidade por infrações, pessoal, isolada, o que não é o caso dos autos.

O dispositivo citado trata de hipóteses em que a responsabilidade do agente, no caso diretores, afastaria a responsabilidade das demais pessoas físicas e jurídicas envolvidas, a chamada responsabilidade pessoal do agente, que ocorre quando presente o elemento subjetivo, dolo ou culpa, e com seu proveito, somente o agente, no caso diretor, responderá pela exação.

No presente caso a responsabilidade dos gestores é a legal, consta em lei a sua responsabilização, solidária (III, art 135, CTN), como esclarecido acima.

Importante, novamente, transcrever a determinação legal que serviu de base para sua responsabilização.

CTN:

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

(...)

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

A responsabilidade aqui não decorre do diretor figurar somente como representantes da pessoa jurídica. A responsabilização pelos créditos correspondentes ocorre pelos atos praticados com infração à lei fazerem surgir a obrigação tributária.

Foi o que houve.

Despesas fictícias criadas para outros fins outros, eram adimplidas sem amparo em documentos hábeis e idôneos, implicando, quando verificadas pela fiscalização, em lançamentos de ofício.

Deixemos claro que a responsabilização tratada no art. 135 é a solidária, conforme ensinamentos de Leandro Paulsen (2006, p. 1044), que defende que o artigo 135 trata de responsabilidade solidária existente entre o administrador da sociedade e a própria sociedade, não havendo exoneração da pessoa jurídica, pois ela se beneficiaria da conduta ilícita ou irregular praticada pelos seus diretores ou gerentes.

Destarte, os fatos demonstrados pela fiscalização deixam clara a participação do responsável nos atos praticados com infração à Lei, em ações que participaram, anuíram e/ou se beneficiaram ativamente, sendo determinada pelo CTN sua responsabilização solidária

Sendo assim, como restou demonstrada pela fiscalização a participação nos atos com infração à lei, não há razão nos argumentos do impugnante sr. FRANCISCO ANTELIUS SERVILO VAZ.

CONCLUSÃO

No litígio em exame, a Autoridade Fiscal efetuou o lançamento de cada imposto/contribuição rigorosamente dentro dos ditames que a lei permite, observando os elementos de prova levantados durante o procedimento fiscal.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de julgar improcedentes as impugnações apresentadas, a fim de manter o crédito tributário lançado nos autos de infração impugnados e as responsabilizações solidárias.”

Todavia, o percentual de 150% aplicado na cobrança da multa de ofício qualificada deve ser reduzido para 100%. Isso porque, a Lei nº 14.689/2023 alterou o dispositivo do referido § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que trazia a previsão da multa duplicada. Vale a conferência da nova redação da legislação:

§ 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:

(...)

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)

Como se vê, a nova regra geral da multa de ofício nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 prevê a majoração ao patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Destarte, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%. A propósito, esse tem sido o entendimento do CARF:

“(…) PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICABILIDADE. Aplica-se o princípio da retroatividade benigna aos casos não definitivamente julgados, quando a legislação deixe de definir o ato como infração, de acordo com o art. 106, II, “a”, do CTN”. (Acórdão nº 3401-012.476, Relator: Renan Gomes Rego, Data da Sessão: 28/09/2023)

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Data do fato gerador: 26/05/2008, 27/05/2008, 13/06/2008 PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. APLICABILIDADE. Aplica-se o princípio da retroatividade benigna aos casos não definitivamente julgados, quando a legislação deixe de definir o ato como infração, de acordo com o art. 106, II, “a”, do Código Tributário Nacional”. (Acórdão nº 3002-002.790, Relator e Presidente: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Data da Sessão: 19/09/2023)

Deste modo, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

Por outro lado, em relação à possibilidade de juntada de documentos posteriormente à impugnação, entendo ser plenamente viável em homenagem à verdade material, princípio que rege o processo administrativo tributário, e ao formalismo moderado. Esse dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento.

A verdade material serve à instrumentalidade e economia processuais, porquanto o processo administrativo não é um fim em si mesmo, e, no lúcido dizer de Hugo de Brito Machado Segundo, *“consagra um valor que deve orientar a interpretação das demais regras processuais, sempre que o intérprete estiver diante de duas interpretações em tese possíveis, deverá adotar aquela que melhor consagre o processo em sua feição instrumental, e não sacramental. Trata-se de decorrência direta do princípio do devido processo legal, sendo certo que devido é aquele processo que se presta da maneira mais efetiva possível à finalidade a que se destina, e não aquele que faz com que as partes se embarquem em um emaranhado de formalismos e terminem vendo naufragar a sua pretensão de ver resolvido o conflito de interesses no qual estão envolvidas”*¹

Assim, *“a busca da verdade material não é apenas um direito do contribuinte, mas uma exigência procedimental a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores do processo administrativo tributário, os quais referendam ou não a regularidade da constituição do*

¹MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo tributário. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018, p. 54.

crédito tributário, como forma de lhe assegurar os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias a ele referíveis, conforme indica o Código Tributário Nacional e legislação esparsa” (Acórdão nº 1102-001.567).

Quanto ao formalismo moderado, nos dizeres de Celso Antônio Bandeira de Mello, evita “*que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é, ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte, ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial*”².

Dessa forma, a busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedimental a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário.

Contudo, a Recorrente não carrou nenhum novo documento aos autos, além daqueles já apresentados por ocasião da impugnação.

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF nº 2).

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). Ademais, o Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”.

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de não conhecer do recurso voluntário em relação às alegações de ilegalidade, com fulcro na Súmula CARF nº 2. Na parte conhecida, voto para rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário tão somente para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada ao 100%, aplicando a retroatividade benigna, mantendo responsabilidade solidária atribuída à FRANCISCO ANTELIUS SERVILO VAZ.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça

² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322-323.

ACÓRDÃO 1402-007.304 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10320.728179/2019-12

DOCUMENTO VALIDADO