



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10830.726291/2017-05  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-003.483 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de abril de 2019  
**Matéria** IPRJ, CSLL E IRRF - GLOSA DE DESPESAS  
**Recorrente** S.A. PAULISTA DE CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

**NULIDADE - INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIAS E ALEGADA CONTRADIÇÃO ENTRE OS TERMOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO - INOCORRÊNCIA.**

A diligência tratada pelo art. 16 do Decreto 70.235 não se presta para reinstruir o processo, cabendo à autoridade julgadora sopesar a necessidade ou não, dentro de seu livre convencimento motivado. Outrossim, possível contradição em termos da decisão recorrida não tipifica hipótese de cerceamento de defesa e, por isso, não encerra a sua anulação, não obstante, no caso vertente, não se constatar a alegada contradição.

**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - FALTA DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS QUE LASTREARAM A AUTUAÇÃO - NULIDADE SUPRÍVEL NA FORMA DO ART. 59, § 3º, DO DECRETO 70.234/72**

Mesmo que identificada a falta de juntada de documentos nos quais, pretensamente, restara lastreada a exação fiscal, acaso seja possível acolher a pretensão recorrente, na parte em que se verificaria a nulidade aventada, é possível ultrapassá-la na forma do art. 59, § 3º, do Decreto 70.235/72.

**GLOSA DE DESPESAS - IRPJ E CSLL - NOTAS FISCAIS E RECIBOS QUE NÃO TRAZEM ELEMENTOS SUFICIENTES PARA IDENTIFICAR E INDIVIDUALIZAR OS SERVIÇOS TOMADOS**

Ainda que a exibição de notas fiscais e recibos possa ser admitida como prova hábil e idônea à comprovar as despesas deduzidas do lucro líquida, a falta de elementos e descrições que permitam indentificar e individualizar os serviços tomados torna premente a necessidade de exibir elementos adicionais suficientes à demonstração da efetiva concretização dos aludidos serviços.

---

**IRRF - CAUSA E BENEFICIÁRIO DESCONHECIDOS - LANÇAMENTO REFLEXO - IMPOSSIBILIDADE**

Ainda que admitido o lançamento concomitante do IRRF, com espeque nos preceitos do art. 61 da Lei 8;981/95, e do IRPJ, em razão de glosa de despesas, tal exigência somente terá cabimento caso os documentos fiscais emitidos para acobertar as operações que deram causa à dedução das citada despesas forem, comprovadamente, considerados ideologicamente inidôneos. A simples não comprovação da efetiva prestação de serviços não se presta para desclassificar eventuais notas fiscais e recibos exibidos pelo contribuinte, sem a prova adicional de que foram emitidas por empresas materialmente inexistentes.

**MULTA QUALIFICADA - NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DOS ELEMENTOS DESCRITOS NOS ARTS. 71 A 73 DA LEI 4.502/64**

A míngua de provas contundentes de que o contribuinte incorrera em quaisquer das situações descritas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, não cabe a qualificação da multa de ofício, sendo insuficientes, para tanto, meras presunções ou indícios retirados de processo judicial criminal em que o contribuinte sequer figura como réu ou acusado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar o pedido de sobrestamento do julgamento e a preliminar de nulidade do acórdão e da autuação, quanto à glosa de despesas, e em rejeitar a alegação de decadência; por maioria de votos, em superar a arguição de nulidade concernentes à exigência de IRRF e Multa qualificada e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência de IRRF e afastar a qualificação da multa de ofício sobre as exigência de IRPJ e CSLL, vencidos os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo, Ricardo Marozzi Gregório e Maria Lúcia Miceli, que rejeitaram a preliminar de nulidade e negaram provimento ao recurso quanto à exigência de IRRF. Os conselheiros Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias acompanharam o relator pelas conclusões quanto ao cancelamento da exigência de IRRF. E ainda, por maioria de votos, em manter a exigência de multa isolada de estimativas, vencidos os conselheiros Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Ricardo Marozzi Gregório e Flávio Machado Vilhena Dias.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Ricardo Marozzi Gregório, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

## Relatório

Cuida o feito de autos de infração lavrados em desfavor da recorrente a fim de se lhe exigir crédito tributário afeito ao IRPJ e, reflexamente, à CSLL e ao IRRF (pagamento a beneficiário ou causa desconhecidos), além de multa de ofício qualificada e multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

*In casu*, as exigências decorrem da glosa de despesas incorridas pelo contribuinte para as quais, não obstante regularmente intimado (por diversas vezes), limitou-se a trazer ao feito apenas cópias das notas fiscais de prestação de serviços e comprovantes de pagamento (TEDs), não tendo sido exibido qualquer outro elemento (contratos de prestação de serviços, relatórios, estudos, pareceres, *et coetera*).

As despesas glosadas, diga-se, referem-se à três empresas, a saber:

- a) TACLA DURAN SOCIEDADE DE ADVOGADOS;
- b) PAGLIUCA, CARRATU E ASSOCIADOS CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA; e
- c) K & F CONSULTORIA S/C LTDA.

Importa esclarecer que das três empresas acima mencionadas, as duas primeiras (Tacla e Pagliuca) foram apontadas pelo Ministério Público Federal, na operação Lava-Jato, como empresas instrumentais utilizadas para repassar recursos de origem ilícita aos envolvidos no esquema de corrupção concernente à Petrobras.

A Tacla, no caso, pertencia ao Sr. Rodrigo Tacla Duran, identificado como um dos operadores da UTC Engenharia e da Odebrescht, e gerava recursos para pagamento de propinas mediante emissão de documentos fiscais ideologicamente falsos, lastreados em contratos de prestação de serviços alegadamente fictícios (conforme atestara Ricardo Ribeiro Pessoa - UTC – Empreiteira -, em acordo de delação premiada, firmado com a Procuradoria Geral da República).

Os valores pagos pelo contribuinte à empresa em questão somaram, entre abril de 2013 e abril de 2014, o importe de R\$ 11.688.821,22.

Já a empresa Pagliuca pertencia ao Sr. Ivan Orefice Carratu que, não obstante não ser apontado como operador financeiro das empresas envolvidas no esquema desbaratado pela Operação Lava-jato, foi identificado como a pessoa responsável por indicar, à UTC, o Sr. Rodrigo Duran que, por meio de sua empresa, teria, inclusive, efetuado pagamentos vultosos à empresa de Ivan (R\$ 300.000,00, como se depreende do trecho de petição de autoria da Procuradoria Geral da República - pag. 49 do TVF).

Como se extrai do relato fiscal, a recorrente teria efetuado, a esta última empresa, pagamentos da ordem de R\$ 3.735.000,00 ao longo dos anos de 2012 a 2014.

Vale destacar, ainda, que a própria empresa autuada foi citada na petição retro referida (pag. 41 do TVF). Ainda assim, a recorrente não é parte no aludido processo criminal.

Já a terceira empresa mencionada linhas acima, K & F, não figura na demanda proposta pelo MP; a autuação, neste caso, cingiu, de fato, a falta de exibição de documentos que comprovassem a efetiva prestação de serviços, sem qualquer contextualização aparente na Operação Lava-jato.

A autuação, diga-se, a despeito do apontamento do aludido esquema fraudulento, tem lastro fático na já mencionada falta de comprovação de efetiva prestação de serviços; em face da falta demonstração por documentos, retro mencionada, exigiu-se o IRPJ e a CSLL e, como consentâneo lógico, o IRRF, com espeque nos preceitos do art. 61 da Lei 8.981/95 (além da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais).

A multa qualificada, por sua vez, foi integralmente justificada a partir das constatações fáticas extraídas da manifestação do MPF por vezes tratada acima. Peço vênia, neste particular, para reproduzir o seguinte trecho do TVF (pág. 80) que bem resume a acusação fiscal neste ponto:

Os fatos narrados e a documentação comprobatória descrita no presente termo não deixam dúvidas quanto à ocorrência de fraude e conluio, fartamente comprovada pelas notas fiscais e contratos fraudulentos firmados pela **fiscalizada**, destinados a ocultar o pagamento de propina a terceiros, bem como pelo ajuste doloso existente com as empresas prestadoras de serviços e a fiscalizada.

Regularmente intimada dos termos das autuações, a recorrente opôs a sua impugnação administrativa, sustentando, em apertada síntese:

a) em preliminar, a nulidade dos autos de infração por cerceamento de defesa e por desrespeito ao contraditório, mormente por:

a.1) vício de fundamentação observável no TVF ante a falta de indicação objetiva da prática de um ato ilícito atribuível à empresa insurgente, tendo fiscalização pautado a sua ação em alegada presunção;

a.2) por inversão do ônus da prova (que a recorrente imputa, no caso, à fiscalização - caberia a esta última comprovar que os serviços **não** foram prestados);

a.4) por desconsideração não fundamentada dos documentos apresentados e pelo uso de presunção para exigir-se as exações tratadas no feito;

b) como prejudicial de mérito, a decadência do direito do fisco de constituir as obrigações aqui tratadas, notadamente a luz do prazo preconizado pelo art. 150, § 4º, do CTN;

c) no mérito, com espeque nas considerações do PN CST de nº 10/76, que as notas fiscais e os comprovantes de pagamentos exibidos seriam suficientes para comprovar a efetiva prestação dos serviços contratados, asseverando, outrossim, que nenhuma das empresas tratadas pelo TVF teriam sido declaradas inaptas, não havendo, destarte, questionamentos quanto a validade formal ou ideológica dos preditos documentos;

c.1) discorrendo especificamente sobre cada um dos prestadores de serviços, em relação às empresas apontadas na ação ofertada pelo Ministério Público, esta não teria sido, sequer, julgada, não havendo provas nem mesmo da autoria daquelas empresas quanto aos fatos criminosos descritos na predita demanda penal; já quanto a K e F, destaca o fato desta empresa não ser citada no processo criminal supra, reprisando a validade dos documentos apresentados e afirmando ser indevida a glosa intentada tão só em face da não apresentação de contratos de prestação de serviços;

d) quanto ao IRRF, a impossibilidade de cobrança concomitante do IRPJ e da CSLL por glosa de despesas e o predito IRFonte, seja pela identificação da origem, destino e causa dos pagamentos, seja por uma pretensa violação ao princípio do não-confisco e à vedação ao *bis in idem*;

e) quanto a qualificação da multa de ofício, a inexistência de provas quanto a prática de atos fraudulentos; e

f) por fim, a ilegalidade da cumulação da multa isolada com a multa de ofício e, ainda, da incidência de juros de mora sobre a predita multa.

Instada a se pronunciar sobre o caso, a DRJ do Distrito Federal houve por bem julgar parcialmente procedente a impugnação a fim de desqualificar a multa de ofício em relação, tão só, à despesas concernentes à empresa K & F, bem como para afastar a exigência do IRFonte sobre estes mesmos valores.

Antes, contudo, de se intimar o contribuinte do resultado de julgamento acima, a DERAT/SP opôs embargos de declaração em face do acórdão da DRJ ante a constatação de possível erro material quanto aos cálculos lá elaborados, concernentes aos valores exonerados (particularmente quanto a multa de ofício desqualificada). A turma recorrida, destaque-se, acolheu os pedidos embargos a fim de retificar os preditos valores, conforme parte dispositiva abaixo reproduzida:

Dessa forma, após análise, constata-se que realmente houve erro no cálculo da multa exonerada, uma vez que a base de cálculo utilizada por esta DRJ foi a constante da coluna “PAGAMENTOS DA NF”, no montante de R\$ 610.025,00, quando deveria ter sido utilizado o valor da coluna “NOTA FISCAL”, no qual consta o total das Notas Fiscais glosadas, no montante de R\$ 650.000,00, fl.52 do processo.

Portanto, os novos valores a serem exonerados serão de R\$ 121.875,00 (multa de ofício de IRPJ) e R\$ 43.875,00 (multa de ofício de CSLL), **conforme cálculos constantes dos “Anexo I – IRPJ” e “Anexo II – CSLL” do presente Acórdão retificador.**

O contribuinte foi intimado dos resultados dos julgamentos acima em 22 de maio de 2018 (e-fl. 1.468), tendo interposto o seu recurso voluntário em 18 de junho daquele mesmo ano (e-fl. 1.470) por meio do qual propôs os seguintes questionamentos:

a) num primeiro momento o recorrente preme pela necessidade de sobrestamento do feito até o julgamento do processo criminal de nº 5035144-88.2016.4.04.7000, vinculado à Operação Lava Jato;

b) em seguida, argui a nulidade do acórdão recorrido seja em decorrência de uma alegada contradição (os mesmos fundamentos utilizados para afastar a exigência do IRRF e a qualificação da multa de ofício em relação à K & F deveriam ser aplicados ao caso das outras duas empresas prestadoras de serviços), seja em função do afastamento do pedido de diligência;

c) passo seguinte, reprisa a preliminar de nulidade da autuação por cerceamento de defesa mas, neste momento processual, adotada argumentos totalmente distintos daqueles apostos em sua impugnação, a saber:

c.1) a D. Auditoria Fiscal teria lastreado suas conclusões em petição do MPF que, primeiramente, não seria propriamente uma "denúncia" mas, meramente, ação cautelar; mais que isso, não há, na aludida manifestação do Ministério Público nenhuma vinculação explícita dos fatos ali narrados à recorrente;

c.2) o TVF teria feito remissão a diversos documentos pertinentes à ação proposta pelo Ministério Público os quais não teriam sido juntados ao processo, não obstante terem sido apontados, pretensamente, como provas da conduta ilícita do recorrente;

c.3) a própria petição do MPF não teria qualquer força *probandi* e, nesta esteira, não haveria, nos autos, provas sobre a própria materialidade das infrações apuradas no feito;

d) o recorrente insiste, aqui, na ocorrência de decadência, quiçá, parcial, tanto do IRPJ e CSLL quanto ao IRRF; lastreia as suas alegações no fato de não ter sido comprovada prática de autos fraudulentos ou dolosos e, mais, na ocorrência de pagamentos de estimativas mensais ao longo do período ora tratado, pretendendo a aplicação deste mesmo conjunto fático ao IRRF;

e) reprisa, quanto ao mais, o que já havia alegado em sua impugnação seja quanto ao mérito da autuação (dedutibilidade das despesas e a impossibilidade de cobrança cumulada do IRRF com o crédito concernente ao IRPJ e a CSLL, decorrente destas mesmas glosas), seja quanto a ilegalidade da cobrança cumulada de multa de ofício e multa isolada.

A empresa, diga-se, não repetiu a alegação concernente à ilegalidade da incidência de juros sobre a multa imposta no feito.

À e-fls. 1.518/1.561 a D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou as suas contrarrazões ao apelo voluntário premendo, primeiramente pelo afastamento dos pedidos preliminares.

Em relação à decadência, a PGFN assevera que, mesmo que fosse aplicado o prazo do art. 150, § 4º, considerando-se que o fato gerador do IR e da CSLL é anual, não se verificaria, no caso dos autos, o decurso do prazo tratado no predito artigo.

No que toca ao IRRF, aponta que não houve identificação de quaisquer pagamentos a tal título o que, de per si, já importaria a aplicação da regra encartada no art. 173, I, do CTN.

Quanto mérito, reforçou a existência de comprovação robusta das condutas delituosas, mormente pelo uso de empresas "notárias" para forjar despesas e operacionalizar a

lavagem de dinheiro, sustentando, ainda, a inexistência, de fato, de provas da prestação de serviços. A luz destas premissas, reforçou a necessidade da manutenção do lançamento quanto ao IRRF e a qualificação da multa de ofício, além de se opor ao questionamento quanto a cumulação de multa de ofício e multa isolada.

Os autos, então, foram distribuídos à este relator para análise e julgamento.

Este é o relatório.

## Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche todos os pressupostos de cabimento, razões pelas quais, dele tomo conhecimento.

### I - Prefacialmente.

Temos nos deparado constantemente com processos em que as partes estão direta ou indiretamente envolvidas nos fatos apurados (ou a ser apurados) em operações de combate à corrupção, notadamente a Lava-Jato. E, na maioria dos casos (mas não em todos), o que tenho notado é a condução de ações fiscais por vezes embrenhadas em preconceitos meta-jurídicos tendentes ao vigilantismo ou ao revanchismo.

É inegável que o esquema de corrupção descoberto pela predita empreitada policial revela números, fatos e condutas que causam inegável assombro, asco e/ou absoluta indignação, especialmente a se considerar o uso da coisa pública em prol de interesses escusos e em aberto conflito com o princípio republicano; mais que isso, os valores até aqui apurados indicam o fato de que, muito provavelmente, o país não estaria atravessando as dificuldades econômicas hoje observadas acaso o trato político, e também privado, dos bens da União, dos Estados e dos Municípios tivesse seguido padrões mínimos de moralidade e eficiência (princípios constitucionais, vetores da atividade administrativa - art. 37, *caput*, da CF88).

No entanto, e ainda que todos os instintos deste julgador, e de boa parte dos membros do executivo, clamem pela punição exemplar daqueles que se encontram envolvidos nos crimes cuja materialidade foi apontada pelo Ministério Público Federal, tal mister é de atribuição específica e exclusiva do Poder Judiciário. Não nos cabe, e não pode nos caber, por vedação expressa da CRFB, utilizar o tributo como forma de punição; tributo, na acepção do art. 3º do CTN, é toda prestação pecuniária *não decorrente de ato ilícito* e a sua exigência se lastreia no princípio da legalidade estrita. A obrigação tributária surge, ou se materializa, com o fato gerador da exação (com as ressalvas cabíveis em relação a esta expressão), e, outrossim, não se verificam, dentre os aspectos da norma de incidência, quaisquer elementos vinculados à culpa, ao dolo ou a má-fé. Estes, diga-se, podem ser utilizados como "elementos do tipo" conformador das hipóteses de crime contra a ordem tributária (Leis 4.502/64 e 8.137/90) ou, quiçá, da qualificação da multa de ofício tratada pelo art. 44. §1º, da Lei 9.430/96; mas não são, nem de longe, aspectos tipificantes da obrigação tributária.

No caso vertente, vejam bem, a Autoridade Fiscal, ao longo de seu extenso relatório, desborda do objeto da autuação, se ocupando, exaustivamente, de fatos, dados e pessoas envolvidas nos crimes identificados pela Lava-Jato, deixando de lado, todavia, a detida

descrição daquilo que realmente importa ao caso: a empresa recorrente, que não é parte do processo judicial invocado pela Fiscalização, apropriou-se de despesas pretensamente necessárias e usuais e, não obstante intimada para fazer prova da efetiva contratação dos serviços representativos destas despesas, não a trouxe... isso é o que importa ao caso!

Se os prestadores dos serviços cujos dispêndios foram criticados pela D. Auditoria, e que não são parte deste feito, praticaram atos contrários ao ordenamento; se tais empresas se locupletaram ilicitamente de recursos públicos ou contribuíram de qualquer forma para o descalabro revelado pela Lava-jato; se tais entidades pertencem a pessoas cuja inidoneidade foi aventada pelo Ministério Público Federal e, foram, eventualmente, condenadas, semelhante contexto teria alguma importância apenas enquanto "pano de fundo", mas jamais como fatos determinantes para a verificação da concretização da norma individual tributária.

Insisto, a contextualização realizada pela Fiscalização é relevante para a qualificação indiciária dos fatos afeitos, principalmente, às empresas pretensamente envolvidas no esquema de corrupção ora noticiado; tal inserção contextual nos permite, até, ponderar sobre a necessidade de uma maior "robustês" do conjunto probatório necessário à demonstração da efetiva prestação dos serviços, cujas despesas foram glosadas; mas não pode, em absoluto, alçar o *status* de marco fático determinante à constatação da concretização da hipótese de incidência ou, mesmo, da tipificação dos elementos contidos nos preceitos do já aventado art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96.

A atividade lançadora, realizada por meio de ato administrativo, por determinação legal, e a própria atividade judicante, devem se pautar pela dogmática jurídica; devem se ver livres de preconceitos meta-jurídicos (morais ou políticos) e se ater ao código linguístico próprio do Direito; Justiça e Direito não se confundem, justamente porque o subjetivismo que aquela primeira expressão encerra pode culminar (e quase sempre culmina) com uma qualificação contaminada e preconceituosa dos fatos, gerando, contrariamente ao que, de boa-fé, professa o agente administrativo, injustiças (na acepção técnico-dogmática desta palavra).

Os prejuízos verificados a partir dos atos de corrupção investigados pela Lava-Jato são catastróficos; a absoluta falta de comprometimento por parte dos envolvidos nos crimes ali identificados é aviltante; a impunidade e o descaso para com a Lei suscitados pelo Ministério Público e já constatados pelo Poder Judiciário, em alguns casos, fazem eclodir os mais viscerais sentimentos de revolta e insurgência... mas, enquanto aplicadores do direito, não podemos arrogar para nós o mister que é próprio daqueles à quem a lei deu competência para punir.

Feitas tais considerações, passo à análise dos argumentos deduzidos pelo recorrente em suas razões de apelo.

## **I - Preliminares de mérito.**

### **I.1 - Sobrestamento do feito até o julgamento da ação autuada sob o nº 5035144-88.2016.4.04.7000, em trâmite na 13ª Vara Federal Criminal da Subseção Judiciária de Curitiba.**

Não me alongarei, aqui, sobre o tema. Como afirma o próprio recorrente, a empresa autuada sequer é parte daquele feito que, outrossim, detem objetos totalmente distintos

dos que são tratados neste processo. Aliás, o insurgente inclusive se apressou em afirmar que nem mesmo se estaria tratando, ali, de uma ação persecutória mas, isto sim, de uma cautelar penal.

E, não bastasse isso, inexistente qualquer previsão regimental, infralegal ou legal a autorizar o sobrestamento do processo administrativo em casos tais, ressalvada a hipótese de ordem judicial expressa.

Assim, voto por negar o pedido ora examinado.

### **I.2 - Pretensa nulidade do acórdão recorrido.**

De antemão, destaco, a existência de contradição entre os fundamentos da decisão recorrida não desafiam a sua nulidade (ao menos, não no processo tributário administrativo tributário). Isto porque, o *error in iudicando*, aqui, não encerra propriamente qualquer tipo de desrespeito ao primado da ampla defesa, pressuposto normativo da decretação da nulidade, nos termos do art. 59, II, do Decreto 70.235/72.

Tal contradição, se existente, serviria de supedâneo argumentativo à demonstração da necessidade de reforma do aresto e, nesta esteira, revolveria o próprio mérito.

Nada obstante, vejam bem, mesmo que se admita a análise desta linha de defesa como preliminar de mérito, e, portanto, como fundamento de anulação da decisão recorrida, é fato que o acórdão vergastado não incorreu em contradição... as suas premissas são suficientemente claras e absolutamente coerentes com as conclusões ali exaradas. Realmente, a DRJ manteve, na íntegra, o lançamento em relação às despesas pagas às empresas Tacla e Pagliuca, porque as respectivas notas fiscais foram consideradas ideologicamente inidôneas (justamente em razão do seu envolvimento nos fatos investigados na lava-jato); nesta esteira, nenhuma das informações veiculadas nas preditas notas-fiscais foram consideradas verdadeiras (ou, ao menos, passíveis de presunção de veracidade), incluindo-se, aí, aquelas afeitas à causa de sua emissão - daí o entendimento de ser devido o IRRF quanto a elas.

Lado outro, no que toca à multa qualificada, as mesmas premissas permanecem; uma vez consideradas empresas "noteiras", a DRJ considerou a contratação dos aludidos serviços como fraudulenta... mais uma vez, o vínculo das empresas em questão aos eventos tratados no processo criminal, foram determinantes para esta conclusão.

No que tange, outrossim, à empresa K e F, a míngua de qualquer vinculação expressa desta à operação Lava-Jato e não tendo sido apontado no TVF nenhuma circunstância que possa resultar no reconhecimento da imprestabilidade material das notas fiscais por ela emitidas, considerou-se factível que as informações ali descritas seriam suficientes para atestar a causa e os destinatários dos pagamentos efetuados pela recorrente, ainda que não se tenha reconhecido a dedutibilidade da despesas por elas abarcadas.

Também fica suficientemente clara a premissa sustentada para afastar a qualificação da multa, já que, em não havendo qualquer descrição de fatos ou atos fraudulentos em relação à esta empresa específica, notadamente no âmbito da Lava-Jato, não haveria motivos para se encrudescer a penalidade aplicada.

Ou seja, a DRJ deixa extreme de dúvidas a adoção de premissas distintas para cada caso; se tais premissas são corretas ou se a própria conclusão adotada pelo citado colegiado é sofisticada, é questão que revolve, exclusivamente, reprise-se, o mérito da demanda.

No que tange, de outra sorte, a alegação de nulidade em razão do indeferimento do pedido de diligência deduzido pelo Recorrente, é preciso ressaltar que em momento algum foi declinado, sequer, o objeto da medida requerida... não foram produzidos quesitos e, ato contínuo, não foram atendidos os ditames preconizados pelo art. 16, §1º, do Decreto 70.235/72.

E, nada obstante, vale lembrar que o ato de lançamento pressupõe o exaurimento da matéria fática por parte da Autoridade Administrativa. Em especial quanto aquilo cujo o ônus recai sobre os seus ombros, a falta coleta de elementos que permitam verificar a ocorrência do fato gerador impõe o reconhecimento da improcedência do lançamento; de outro turno, os casos que demandam do contribuinte a construção probatória, o momento oportuno para tanto é a impugnação administrativa, a teor da regra encartada no § 4º do aludido art. 16 (ressalvadas as hipóteses aventadas pelas alíneas "a" a "c" do predito parágrafo).

Ou seja, a instrução probatória do processo administrativo se faz no ato de lançamento ou quando da oposição da impugnação; a diligência, diga-se, não se presta para reinaugurar esta mesma instrução, devendo ser utilizada para aclarar os elementos que já constam do processo. Se o lançamento carece de elementos fáticos, ele é improcedente; se o contribuinte, por sua vez, deixa de trazer provas cujo ônus seja seu, a sua defesa será julgada improficua. A diligência, insista-se, não se presta para reparar as máculas do ato administrativo, nem tampouco para franquear o complemento de provas de responsabilidade do insurgente.

Neste passo, e como se extrai do acórdão recorrido, havia, na visão da turma *a quo* (certo ou errado), elementos suficientes para se analisar e julgar o caso; a determinação da realização da diligência, portanto, junte-se ao livre convencimento do julgador, bastando a ele, para indeferí-la, motivar o seu entendimento.

Fora daí, não se verifica qualquer hipótese de nulidade.

Diante do exposto, entendo impertinente a preliminar ora aventada, sendo imperioso o seu afastamento.

### **I.3 - Da nulidade da autuação por pretense cerceamento de defesa.**

Como dito acima, diga-se, a falta de instrução completa do ato de lançamento, mediante apuração exaustiva dos elementos de fato que justificam a sua prática, não é requisito formal tendente à observância do exercício da ampla defesa. Tal insuficiência revela, quando muito, a improcedência da autuação, mas não sua nulidade, justamente por não se permitir verificar, aí, uma mácula à garantia constitucional prevista pelo art. 5º, LV, da CRFB (como, aliás, já apontado pela própria DRJ).

No caso vertente, todavia, há uma particularidade: tal como sustentado pelo contribuinte, não obstante fazer referência à ação criminal de nº 5035144-88.2016.4.04.7000, e a diversos documentos pretensamente juntados ao referido processo, aqueles autos (e seus anexos), não fora trazidos para este feito (na sua integralidade). Esta constatação, por certo,

pode encerrar uma violação ao princípio da ampla defesa do recorrente, em especial quanto à qualificação da multa de ofício já que, nesta hipótese, a matéria apurada com base em elementos de prova não foi levada à conhecimento da parte... há uma diferença patente porque os fatos foram apurados; não se trouxe, contudo, aos autos, justamente as provas de tal apuração.

Notem que a infração aqui examinada cinge à não comprovação da efetiva prestação de serviços, cujos pagamentos geraram despesas objetos da glosa fiscal e, outrossim, resultaram na cobrança do IRRF.

Particularmente quanto a glosa das despesas em si, a falta de juntada da ação criminal acima noticiada não impediria a defesa do contribuinte, já que a discussão aí travada cingiria à força *probandi* das notas fiscais e comprovantes de pagamentos trazidos ao feito. A citada glosa tem por premissa a não exibição de contratos, relatórios, e-mails ou outros elementos que pudesse demonstrar que o serviços contratados (oficiosamente) teriam sido, efetivamente, prestados. E, nesta esteira, o contexto descrito na demanda judicial penal em nada contribui ou contribuiria para a querela. Como já alertei anteriormente, os fatos apurados pela Lava-Jato não servem ou serviriam para atestar a materialização da norma de incidência tributária.

Não obstante, particularmente quanto ao IRRF e a multa qualificada, não me é dado dizer o mesmo, já que toda motivação tratada pelo TVF revolve os fatos tratados na predita demanda, dado que, em princípio, o lançamento, aqui, repousa justamente na acusação de que as empresas Tacla e Pagliuca seriam empresas de fachada, utilizadas para fins escusos (levantamento de recursos em espécie para pagamento de propina à agentes políticos e privados).

Veja-se, inclusive, que dentre os fundamentos de fato para justificar as conclusões fiscais, há menção expressa de que a Tacla sequer possuía funcionários. A prova desta assertiva, todavia, não foi trazida ao feito.

Para concluir seja pela falsidade ideológica das notas fiscais (e, assim, efetuar-se o lançamento do IRRF), seja pela participação volitiva do recorrente nos atos de sonegação fiscal retratados na ação do MPF, seria de curial importância a juntada, não só da inicial daquele processo, como dos documentos que o instruíram. Particularmente quanto a estes dois pontos (IRRF e multa qualificada), haveria, portanto, nulidade passível de reconhecimento nos termos do art. 59, II, do Decreto 70.235/72.

Entretanto, o caso em análise desafia, como restará demonstrado mais adiante, a aplicação dos preceitos do § 3º do mencionado art. 59, sendo, pois, possível suprir a nulidade ora exposta para, assim, acolher-se, ainda que parcialmente, as razões de insurgência da recorrente.

Nesta esteira, voto por afastar parcialmente a preliminar aventada e, com espeque nos mencionados preceitos do § 3º, retro referido, ultrapassar a nulidade concernente ao lançamento do IRRF e da multa qualificada.

## **II - Prejudicial de mérito - Decadência.**

A recorrente insiste na alegação de que, na espécie, ter-se-ia operado a decadência, quiçá parcial, do direito do fisco de constituir o fato gerador, sustentando, para

tanto, a aplicação dos preceitos do art. 150, § 4º, do CTN (seja pela inexistência de comprovação da prática de atos dolosos ou fraudulentos, seja porque efetuou recolhimentos de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL ao longo do período fiscalizado).

Esquece-se, contudo, que o acórdão da DRJ nem tangencia o problema do dolo ou fraude para justificar o afastamento de seu pleito... pelo contrário, como apontado no aresto, a considerar que o contribuinte optara pelo regime de recolhimento anual do imposto (e, também, da CSLL), o fato gerador mais antigo teria ocorrido em 31 de dezembro de 2012, operando-se o decurso do prazo decadencial em 31 de dezembro de 2017... A intimação dos autos de infração, destaca-se, se dera em 20/09/2017.

Em relação ao IRRF, de outro turno, o aresto combatido afasta a pretensão recursal, exclusivamente pela falta de demonstração de pagamentos, por parte da empresa, a tal título... ou seja, neste caso, aplicar-se-ia o art. 173, I, conforme sedimentado na jurisprudência do STJ, especificamente, no REsp de nº 973.733/SC, julgado sob o regime dos arts. 543-b e 543-C do antigo CPC, cuja ementa transcrevo a seguir, até para atender ao comando inserto no art. 62, § 2º, do RICARF citado acima:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).*

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).*

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008 (REsp 973733/SC; Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12/08/2009 e publicado em no DJe de 18/09/2009, RDTAPET vol. 24 p. 184).*

Assim, o início do prazo decadência em relação ao IRRF teria se dado em 1º de janeiro de 2013, terminando, apenas, em 1º de janeiro de 2018.

Inocorrente, na espécie, a decadência.

### **III - Mérito.**

#### **III.1 - Glosas das despesas e respectivo lançamento do IRPJ e da CSLL.**

Em casos pretéritos, ainda que por meio de voto declarado em sessão, manifestei entendimento que, reconheço, não é compartilhado pela maioria de meus pares, de que uma vez exibidas notas fiscais ou recibos, cujo conteúdo formal não seja criticável ou cuja idoneidade tenha sido objeto de questionamentos, há que se reconhecer como comprovada a despesa. Explico.

De imediato, peço especial atenção ao que dispõe o art. 1º da Lei 8.846/94

*Art. 1º A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.*

Lado outro, a teor dos preceitos do art. 9º, *caput*, do Decreto-Lei 1.598/77, a "determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova". O § 1º do aludido preceptivo legal, por sua vez, reza, *litteris*:

*§ 1º - 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*

Ora, a nota fiscal ou recibo emitidos na forma da Lei 8.846, e em que se observem a presença de todos os requisitos formais pertinentes, não são considerados documentos hábeis e idôneos a comprovar a percepção de receitas? Porque, em situações idênticas, não seriam admitidos, também, para comprovar as respectivas despesas (ou reembolso)? Preenchidos os requisitos legais formais do documento, o § 1º, acima transcrito, não deixaria claro que este faz prova a favor do contribuinte?

Lembrem-se que nos termos do art. 1º da Lei 8.137, inciso V, deixar de emitir nota fiscal quando concretizada uma operação em que semelhante obrigação seja imposta tipifica crime contra a ordem tributária; e, conforme o inciso III do citado artigo, emitir nota fiscal quando não ocorrente uma operação mercantil ou uma prestação de serviços também será considerada crime...

Assim, para se desconsiderar uma nota fiscal, por crer não ter sido prestado o serviço nela descrito, à autoridade lançadora seria imposto identificar, quando menos, indícios de fraude (inciso III) ou, quiçá, vícios formais que lhe retirem a credibilidade. Nestes casos, e somente nestes casos, para que não ocorra presunção da prática de crime contra a ordem tributária, a Fiscalização poderá, e deverá, exigir outros elementos que demonstrem a ocorrência real e efetiva do fato signo-presuntivo contemplado pelo aludido documento. Neste particular, atente para o que dispõe o § 2º do já mencionado artigo 9º do Decreto-lei 1.598:

*§ 2º Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior.*

Cabe frisar que a inversão do ônus, legalmente descrito no texto acima reproduzido, só cabe nos casos em que a legislação explicitamente assim dispuser (§ 3º), casos, v.g., das hipóteses tratadas nos artigos 42 da Lei 9.430 e 61 da Lei 8.981.

Fora daí, a nota fiscal, e a respectiva escrituração contábil, somente poderá ser desconsiderada por prova inequívoca produzida *pela Fiscalização*.

Todavia, o caso vertente merece um tratamento mais detido... verdade seja dita, e como se extrai do TVF, a ação fiscal se iniciou em relação não só aos serviços prestados pela três empresas objetivamente abarcadas pelas críticas fiscais; na escrita contábil da recorrente, observa-se, havia a menção a diversas outras despesas concernentes à variados outros serviços tomados para os quais foram apresentados documentos que demonstravam a efetiva materialização ou concretização daquelas avenças - dentre tais documentos, foram exibidos contratos, relatórios de medição, comprovantes de folha etc (veja-se, e.g., os documentos juntados a e-fls. 1.193/1.217).

Mais importante, em relação às empresas cujas despesas incorridas não foram glosadas, as notas fiscais apresentadas eram extremamente detalhadas, com identificação e individualização de cada atividade desenvolvida pelos respectivos prestadores. A guisa de exemplo, veja-se a nota fiscal emitida pela empresa Renopav Engenharia e Locações Ltda, juntada à e-fl. 1.197:

DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS	
Contrato NTP/229/13 ; 1ª medição lote 1	
serviços prest de fabricação de peças pre-moldadas, inclusive fornecimentos de fôrmas, concreto SCK 30 mpa, aço CA50 (ONE 120 e 2014), obra na Rod.dos Tamois, trecho 28 e 32 no município de Paraíba do estado de São Paulo(cód.tar 296.02.07.03).	
Base de cálculo do IBS a ser retido pelo cliente:	
Valor total faturado	R\$ 163.016,84 (cento e sessenta e três mil, dezesseis reais e oitenta e quatro centavos)
Valor tributado	R\$ 163.016,84(cento e sessenta e três mil, dezesseis reais e oitenta e quatro centavos)
Iss aliquota 2%R\$ 3.260,34(Três mil, duzentos e sessenta reais e trinta e quatro centavos)	
NF emitida por empresa tributada pelo simples nacional-anexo IV-alíq.do iss a ser retida 2%.	
Base de cálculo do INSS a ser retido pelo cliente, conforme item II, § 1º, art.122 da IN 971/2009	
Base de cálculo do INSS a ser retido pelo cliente:	
Valor total faturado	R\$ 163.016,84(cento e sessenta e três mil, dezesseis reais e oitenta e quatro centavos)
Valor dos serviços	R\$ 16.301,68(dezesseis mil, trezentos e um reais e sessenta e oito centavos)
Valor dos equips	R\$ 146.715,16(cento e quarenta e seis mil, setecentos e quinze reais e dezesseis centavos)
INSS 11% s/ servs	R\$ 1.793,19(um mil, setecentos e noventa e três reais e dezenove centavos)
Conta para depósito:	
Banco Itaú - 341	
Ag. 1011 CC 04428-4 CNPJ 02.911.131/0001-56	
CNI da obra: 51.215.44028/77	

Como se vê, há, na parte acima reproduzida, uma descrição detalhada e exaustiva dos serviços prestados, com vinculação explícita à contrato firmado, localidade, e obra em que tais serviços se desenvolveram. Pela premissa exposta anteriormente, a par de qualquer outro documento, esta nota fiscal já seria suficiente, ao menos para este Relator, para comprovar as despesas declaradas pela recorrente.

Agora, atente para os documentos emitidos pelas três empresas cujas serviços foram considerados não comprovados pela D. Auditoria.

Em relação à K & F, veja-se, exemplificativamente, a nota fiscal juntada à e-fl. 238:

DEVE À EMPRESA K & F CONSULTORIA LTDA OS VALORES CONSTANTES DESTA NOTA FISCAL DE SERVIÇOS, REFERENTE AOS SERVIÇOS ABAIXO DISCRIMINADOS.					
QTDE	UNID	DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS	PREÇOS (R\$)		
			UNITÁRIO	TOTAL	
1	UM	SERVIÇOS PRESTADOS DE CONSULTORIA	100.000,00	100.000,00	
RETENÇÕES NA FONTE PELO TOMADOR (R\$)					
ISS	IRRF	Emp	Confins	CSLL	INSS
0,00	1.500,00	650,00	3.000,00	1.000,00	0,00

Todas as notas que foram apresentadas em relação a esta empresa seguem, exatamente, o mesmo padrão.

Ora, a descrição dos serviços é absolutamente tacanha, laica, genérica. E mais: que tipo de serviço de "consultoria" gera honorários no importe substancial de R\$ 100.000,00? Questiona-se, ainda, qual empresa paga semelhante e vultosa importância a título de "serviços de consultoria" sem o respectivo contrato? Outrossim, a consultoria prestada seria, ainda que se admita a sua efetiva concretização, necessária à atividade fim da empresa tomadora?

Em princípio, as notas fiscais exibidas quanto a empresa K&F não atenderiam "os requisitos formais pertinentes" justamente por não permitir identificar e individualizar os serviços... a nota fiscal, neste caso específico, não conforma a idéia de "documento hábil" (não obstante idôneo, como se demonstrará mais adiante) até porque, como dito, sem a correta identificação e individualização dos preditos serviços, não há, nem mesmo, com se inferir a necessidade (quicá a comprovação de sua efetiva concretização).

O mesmo se observa em relação à empresa Pagliuca. Veja-se, mais uma vez, a título de exemplo, o doc. juntado à e-fl. 329:

DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS	
Prestação de serviços de consultoria empresarial e assessoria econômico-financeira referente ao período de 01 a 29 de Fevereiro de 2012;	
Retenções:	
IRRF (1,5%) R\$ 3.750,00	<i>ll</i>
PIS/COFINS/CSLL (4,65%) R\$ 11.625,00	<i>ll</i>
Valor Líquido: R\$ 234.625,00	<i>ll</i>

Quais serviços foram efetivamente prestados? Consultoria empresarial? De que natureza? Assessoria econômico Financeira? Para que? Captação de recursos junto à instituições financeiras? Captação no mercado da bolsa? Reorganização financeira?

Notem que o valor deste documento especificamente reproduzido não é irrisório; e ainda assim foi pago pela empresa sem lastro em qualquer acordo ou contrato formal! Isso não seria ilegal ou tornaria a eventual avença oficiosamente firmada inválida, mas é absolutamente desarrazoado supor que uma empresa contrate serviços por vultosos R\$ 234.000,00 sem a cobertura garantidora de instrumento de contrato ou, quicá, a exibição de relatórios de medição ou documentos similares.

Não há aí, assim como foi visto em relação à K&F, uma descrição individualizada e clara dos serviços que teriam sido contratos e, por isso mesmo, a nota fiscal, neste caso, não se revela, per se, hábil à comprovar as respectivas despesas ou mesmo a sua necessidade (ainda que este último requisito não tenha sido objeto da autuação fiscal e, portanto, não possa ser utilizado como critério definitivo para se decidir o caso - pena de inovação).

Por fim, quanto a Taclan, veja-se, também a guisa de exemplo, o documento de e-fl. 387:

Processo nº 10830.726291/2017-05  
Acórdão n.º 1302-003.483

S1-C3T2  
Fl. 1.580

Recibo de Honorários Advocatícios - nº 1049/2012

R\$ 412.000,00

(quatrocentos e doze mil reais)

Tomador: S/A PAULISTA - CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO  
Endereço: Rua Joaquim Floriano, 468 - Edifício Corporate - 7º andar - Itaim Bibi - São Paulo - SP  
CNPJ/MF: 60.332.319/0001-46

Recebemos nesta data, da empresa acima mencionada, a quantia supra, abaixo discriminada com as deduções legais dos tributos pertinentes aos serviços advocatícios prestados no período de: 01/05/2011 a 31/05/2012.

A - HONORÁRIOS CONFORME RELATORIO MEDIÇÃO ANEXO

R\$ 412.000,00

Deduções; Lei 10633/2003 Art. 30º Cód. Recolhimento 5952 e 1708

Retenção 5952 - 4,65% - COFINS, PIS e CSLL

COFINS	3,00%	R\$ 12.360,00
PIS	0,65%	R\$ 2.678,00
CSLL	1,00%	R\$ 4.120,00
Total Retenções 5952		R\$ 19.158,00

Retenção 1708 - 1,5% IR

IR	1,50%	R\$ 6.180,00
Total Retenção 1708		R\$ 6.180,00

Valor líquido honorários recebido

R\$ 386.662,00

Que tipo de serviços jurídicos prestados gerariam honorários no importe relevante de R\$ 412.000,00? Semelhantes valores são usualmente cobrados para a condução de ações com substanciais riscos econômicos, para trabalhos afeitos à reorganizações societárias ou *due diligences*... não é normal, nem crível, que se pague valores tão expressivos por uma simples consultoria jurídica realizada via atendimento presencial ou mesmo por telefone (e sei disso por conta, justamente, da experiência deste julgador como advogado em direito empresarial).

Seria de se esperar, senão a exibição de um contrato, quando menos uma descrição detalhada dos serviços prestados de sorte a se poder, reprise-se, individualizá-los e, inclusive, avaliar a razoabilidade (a luz do mercado) dos montantes pagos (afim de se afastar a ocorrência de um possível "superfaturamento").]

E no caso específico do documento acima reproduzido, diga-se, há menção expressa a um "relatório de medição" que nunca foi exibido pela recorrente...

Nenhuma das notas fiscais e recibos apresentados no processo preenchem os requisitos legais e formais necessários a lhe emprestar a necessária credibilidade, ao menos, quando não acompanhados de outros elementos, notadamente se comparados com documentos emitidos por empresas outras, cujas despesas foram admitidas pela D. Auditoria, onde se observou um cuidado muito mais profundo com o seu preenchimento.

E, vejam bem, não se trata aqui de inversão do ônus probatório ou de autuação com base em suposições ou presunções (como alardeado pela empresa insurgente). A Fiscalização não tem como fazer prova de fato negativo; o instrumento que lhe cabe, para instruir o ato de lançamento, é, e só pode ser, a apresentação, pelo contribuinte, dos outros elementos necessários à tornar hábeis as notas e recibos, elementos estes que se encontram, e só podem se encontrar, na posse do contribuinte.

Cabe aqui, apenas, um destaque final: as conclusões ora propostas não adotam como premissas os fatos declinados pela Fiscalização em relação à operação Lava-jato ou à ação proposta pelo Ministério Público. Não há nada em tais descrições que contribuam, de qualquer sorte, para a formação de um convencimento suficientemente fundamentado, porque, no caso vertente o problema, reprise-se, é, tão somente, de prova quanto a efetiva concretização dos serviços tomados (desimportante, destarte, se as prestadores foram ou não investigadas em processo ou inquéritos policiais).

Especificamente quanto as glosas das despesas, e luz de tudo o que foi dito acima, não há reparos a se fazer no acórdão recorrido, nem tampouco, no próprio ato de lançamento, sendo de desprover o apelo.

### **III.1 - O IRFonte lançado com espeque nos preceitos do art. 61 da Lei 8.981/95 e a multa qualificada.**

#### **III.1.1 - Premissas da autuação.**

Ainda que possa causar espécie aos meus pares a junção dos temas declinados no subtítulo acima num mesmo tópico, é preciso esclarecer que os fundamentos adotados pela D. Auditoria Fiscal para lançar o IRRF e para qualificar a multa são, virtualmente, os mesmos. Daí a opção por decidir estes dois assuntos de forma conjunta.

Com efeito, atente-se para os seguintes trechos retirados do TVF, que ilustra os motivos determinantes para o lançamento do IRRF:

A análise dos fatos comprovados pela auditoria, ao fim, resulta no enquadramento tanto de pagamento a beneficiário não identificado como pelo pagamento sem causa, considerando que tais infrações podem ser inquinadas pelas fraudes contratuais caracterizadas em um mesmo contrato, quais sejam, da falta de identificação dos recebedores finais das propinas pagas em seus montantes, como também da falsa causa motivadora dos pagamentos [pag. 64 do TVF].

(...)

Frise-se: o que está sendo tributado, exclusivamente na fonte, são os rendimentos recebidos pelos beneficiários das propinas através das pessoas jurídicas. A **fiscalizada** é o sujeito passivo da obrigação tributária em razão dos pagamentos irregulares [pag. 66 do TVF].

Os dois trechos acima transcritos deixam extrema de dúvidas que o motivo fático exclusivo para a exigência do IRRF é a constatação de que as empresas Tacla e Pagliuca estavam, de qualquer forma, envolvidas no esquema de corrupção noticiada na ação cautelar proposta pelo MPF, cuja inicial foi juntada ao feito por meio de arquivo não paginável constante de e-fl. 85. Na por outra razão a própria D. Fiscalização deixa claro que considerou os pagamentos à beneficiários não identificados "*eis que o fluxo dos recursos das propinas pagas passa pelas pessoas jurídicas do operador, para em seguida chegar aos omitidos beneficiários das propinas*" (pag. 63 do TVF).

A falta diga-se, de exibição de documentos que comprovassem a efetiva prestação de serviços, para fins de glosa das despesas apropriadas pela recorrente, não é, e não foi, o fundamento fático sustentado no caso para legitimar o lançamento concernente ao fonte; insista-se, a causa deste lançamento repousa, tão só, na indicação de que as duas prestadoras

acima mencionadas eram utilizadas, alegadamente, como instrumentos de repasse de recursos à agentes públicos e privados, a título de propinas.

E este mesmo motivo é apontado no TVF como fundamento para a qualificação da multa de ofício (daí a reunião dos temas num mesmo tópico). Veja-se, neste particular, as considerações fiscais apostas na página 80 de seu relatório:

A sonegação é constatada também no lançamento intencional de despesas sabidamente fraudulentas, destinadas a pagamento de propinas, evidentemente desnecessárias para a atividade operacional da empresa.

Os fatos narrados e a documentação comprobatória descrita no presente termo não deixam dúvidas quanto à ocorrência de fraude e conluio, fartamente comprovada pelas notas fiscais e contratos fraudulentos firmados pela **fiscalizada**, destinados a ocultar o pagamento de propina a terceiros, bem como pelo ajuste doloso existente com as empresas prestadoras de serviços e a fiscalizada.

Mais uma vez, a demanda proposta pelo MPF e a pretensa instrução lá realizada são, para além de dúvidas razoáveis, os fundamentos fáticos adotados pela D. Auditoria para qualificar a multa de ofício; é a menção na ação proposta no âmbito da operação lava-jato que impulsionou o lançamento tributário em análise, mormente em relação ao IRRF e à multa qualificada.

### **III.1.2 - Insuficiência probatória para justificar a exigência do IRRF e, também, a qualificação da multa de ofício.**

Particularmente quanto ao lançamento concomitante do IRRF e do IRPJ e CSLL por glosa de despesas, tenho me manifestado pela sua possibilidade em tese (côncio de que alguns de meus pares não admitem semelhante pretensão em hipótese alguma).

Primeiramente porque estamos tratando de obrigações e sujeitos passivos absolutamente distintos; em relação ao IRPJ e a CSLL, o valor apurado refere-se a estes dois tributos, em relação aos quais a empresa que deixa de comprovar as respectivas despesas é contribuinte; já quanto ao Fonte, a exigência se impõe ao responsável tributário, quanto aos valores que deveriam ter sido objeto de retenção e recolhimento. Isto, *per se*, evidencia a não ocorrência de um *bis in idem*.

Outrossim, é preciso destacar que quando a exigência do IRRF, como consentâneo da não comprovação das despesas pagas pelo contribuinte, se calca na comprovação da falsidade ou inidoneidade ideológica dos documentos fiscais exibidos, consideram-se as informações contidas nas notas fiscais, ou recibos, inverídicas, falseadas; o documento ideologicamente inidôneo não só não comprova a operação em si, como não comprova quem eram as partes envolvidas, nem tampouco os motivos de seu pagamento. A dupla consequência observada em casos tais, vejam bem, é decorrência meramente lógica da subsunção fática às hipóteses legais:

a) exige-se o IRPJ (e a CSLL) sobre as parcelas indevidamente deduzidas do lucro líquido, por falta de comprovação das despesas;

b) exige-se o IRRF sobre pagamentos lastreados em documentos ideologicamente inidôneos, justamente por não poder se identificar neles, a sua causa e o(s) seu(s) beneficiário(s).

Todavia, o problema apontado na autuação centra-se, justamente, na falta de demonstração pela Autoridade Lançadora do predita inidoneidade.

E aqui se faz necessária a remissão à "advertência" que fiz no início deste voto; as autoridades fiscais e os órgãos administrativos de julgamento não podem calcar as suas decisões apenas nos sentimentos de injustiça e indignação que os fatos elucidados pela Lava-Jato causam; sim, o esquema de corrupção ali descrito é insidioso, calamitoso, revoltante; sim, a vontade de punir os infratores é patente; sim, as empresas prestadoras de serviços aparentemente contribuíram para o enrobustecimento do maior esquema de corrupção já catalogado em todo o mundo.

Mas não nos cabe, aqui, fazer justiça; não nos cabe, aqui, nos engendrar no ativismo jurídico para imputar exigências fiscais com base apenas em nossos humores viscerais! O direito tributário se pauta pela verdade material e o princípio da legalidade impõe que a obrigação fiscal seja constituída se, e quando, identificados os elementos componentes da norma de incidência mediante verificação *in concreto* do fato imponible. Presunções, preconceitos, "pulgas atrás da orelha" servem como fatores de motivação à uma exaustiva e percuciente investigação da parte da autoridade lançadora a fim de tornar verdades o que, até então, tratavam-se de meros indícios.

Viu de se ver que a premissa fiscal é de que as empresas Tacla e Pagliuca seriam empresas instrumentais aos fatos criminosos retratados na ação proposta pelo Ministério Público Federal; a partir daí, a Autoridade Lançadora presume que as operações realizadas entre a recorrente e tais empresas teria como objeto o repasse de recursos aos operadores do esquema de corrupção ocorrido no âmbito da Petrobrás (principalmente), satisfazendo-se, contudo, e apenas, com o relato contido na predita demanda e com as delações anexadas ao arquivo paginável já mencionado alhures. Não há, nos autos, nenhuma medida investigativa tomada pela Autoridade Administrativa tendente a demonstrar, no âmbito da ação *fiscal*, a ocorrência dos ilícitos presumidos no TVF. Não cuidou, vejam bem, a D. Auditoria de:

a) circularizar as informações tratadas no feito junto aos prestadores de serviços, não só para demonstrar a efetiva ocorrência dos negócios pactuados entre elas e o recorrente, ou mesmo para verificar se os valores pagos por este último foram, de qualquer forma, escriturados e levados à tributação;

b) diligenciar, *in loco*, particularmente nos endereços físicos das preditas empresas para verificar se estas existiam de fato ou se tinham estrutura operacional condizente com o seu objeto e com a complexidade (extraível dos vultosos valores pagos) dos serviços ofertados e contratados;

c) fiscalizar, propriamente, as prestadoras de serviços.

Toda a construção racional do TVF, aqui, restara embasada no relato contido em ação do Ministério Público que, como noticiado pelo próprio recorrente, sequer era acusatória! Tratava-se, mais grave, de medida cautelar criminal utilizada exatamente para **melhor instruir a futura denuncia a ser ofertada em face das pessoas até então apenas indiciadas por meio de inquérito policial.**

Vejam que, à e-fls. 13, a Fiscalização afirma que o Sr. Rodrigo Taclan teria sido identificado pela Lava-Jato como operador financeiro do predito esquema "*tendo prestado serviços de levantamento de dinheiro em espécie por meio de contratos fictícios, conforme*

*informou Ricardo Ribeiro Pessoa (UTC – Empreiteira)"; só que este *modus operandi* está intrinsecamente ligado ao citado esquema e à operação Lava-Jato; a recorrente, notem, não é parte deste ou de qualquer outro processo (ou, ao menos, nada foi trazido aqui para provar o contrário) e, outrossim, é citada, pontualmente (e-fls. 37 e 42), ao longo do relato do Ministério Público apenas como contratante dos serviços das duas empresas. O que fez a D. Auditoria, então, foi presumir que também as avenças pactuadas pela contribuinte seriam fictícias ou fraudulentas, sem trazer ao feito uma única prova, que não apenas o processo criminal retro, para dar sustentação a esta presunção.*

Em outra passagem (e-fl. 43), destaca-se, a Auditoria Fiscal aponta que a Tacla teria apresentado GFIPs sem movimento (e, ainda assim, apenas durante o pequeno período), mais uma vez, indiciando se tratar de empresa de existência meramente formal (o que, inclusive, se comprovado, validaria o reconhecimento da inidoneidade ideológica de suas notas fiscais); mas não traz aos autos as preditas GFIPS e, nada obstante, não aprofunda a investigação (por meio das diligências já mencionadas acima). É substancialmente comum que empresas e escritórios de advocacia mantenham um estrutura mínima para prestação dos serviços, os quais, não raro, são desenvolvidos e concretizados pelos próprios sócios. Havia, necessidade, por força do já citado princípio da verdade material (positivado, no âmbito infraconstitucional, nos preceitos do art. 142 do CTN), de exaurir a matéria fática a fim de provar, e não presumir, a inexistência material da predita empresa.

Quanto a Pagliuca, nem mesmo tais críticas foram feitas, presumindo-se, a partir, apenas, do relato contido na ação cautelar citada acima, que os serviços prestados decorreriam de contratos fictícios...

No mesmo erro incorre a própria DRJ ao afirmar a inidoneidade ideológica dos documentos exibidos (expressão sequer utilizada pela própria Fiscalização) a partir da transcrição de trechos de delações premiadas **que nem mesmo foram examinadas e qualificadas pela autoridade competente (já que, reprise-se, a ação trazida aos autos era meramente instrumental - cautelar - e não persecutória).**

Agora, pelo que expus anteriormente, se as notas fiscais e recibos emitidos pela Tacla e pela Pagliuca não são ideologicamente falsas (porque, insista-se, não foi produzida qualquer prova tendente à demonstração de tal fato), não há como se desconsiderar a causa e o destinatário ali descritos (ainda que não se tenha logrado demonstrar a efetiva e concreta prestação dos serviços).

E a mesma construção argumentativa se propõe quanto a qualificação da multa; a S/A Construtora não é e não era parte do processo utilizado como base probatória à acusação fiscal; não há, no relato do Ministério Público, vírgula quer indicie, por parte da recorrente, a prática de atos fraudulentos ou criminosos, sendo, inclusive, de se destacar o seguinte trecho (contido no próprio TVF - e-fl. 36):

15. O escritório **TACLA DURAN** recebeu entre 2011 e 2013 mais de R\$ 50 milhões de diversas empresas que prestam serviços para Administração Pública Federal, **a maioria das quais**, inclusive, já implicadas no âmbito da Operação Lava Jato: (...) (grifos nossos).

É o Ministério Público, pois, quem afirma que nem todas as empresas que tomaram serviços da Tacla Duran estavam implicadas na Lava-Jato.

Ainda assim, os motivos declinados pela Fiscalização para qualificar a multa de ofício são, exclusivamente, aqueles retratados na ação penal anexada aos autos, ação esta que não apontou, em momento algum, como partícipe ou réu, a empresa recorrente. Não há nenhuma prova de que o contribuinte tenha, no caso, incorrido em quaisquer das hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64.

A luz destas considerações, é de se afastar a exigência, na íntegra, quanto ao IRRF e, ainda, de se prover o apelo voluntário para desqualificar a multa de ofício, também quanto aos serviços prestados pela Tacla e pela Pagliuca.

### **III.2 - Alegada ilegalidade da cumulação de multa de ofício com multa isolada (por falta de recolhimento de estimativas mensais).**

Até recentemente, me filiava ao entendimento defendido pelo contribuinte e, por isso, vinha decidindo pela impossibilidade da cobrança concomitante das multas preconizadas pelos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/96, aplicando, mesmo após a edição da Lei 11.488/2007, os preceitos da Súmula 105 deste CARF.

Verdade seja dita, minha análise da tese, no passado, se pautava muito mais por um senso de justiça (numa acepção eminentemente político-moral), especialmente porque, na maioria dos casos que me foram postos para decidir, a falta de recolhimento das estimativas não se dava por opção dos contribuinte, mas, isto sim, como consequência de glosas intentadas pela fiscalização. Lembrando que a multa isolada tinha por fim a sanção da conduta do contribuinte, tendente ao descumprimento de uma obrigação acessória (a antecipação do tributo não se confunde com a obrigação principal), considerava injusta tal imposição e, por isso mesmo, aceitava, também, a teoria da encampação (ou consunção).

Todavia, e notadamente a partir da modificação realizada pela já citada Lei 11.488/2007, é inegável que a norma jurídica passou a contemplar explicitamente a possibilidade de imposição cumulada das duas penalidades (algo que não se verificava na redação original da Lei 9.430). E isto, vejam bem, tornou-se ainda mais claro, particularmente para este julgador, quando instado a analisar a alegação de alguns autuados quanto a impossibilidade de exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário... Peço vênia para transcrever, abaixo, a redação atual do art. 44, inciso II, da Lei 9.430:

*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.*

Notem que o artigo não se utiliza da partícula alternativa "ou" para qualificar as penalidades ali descritas, nem tampouco vincula a multa isolada à multa de ofício, como fazia o § 4º da Lei 9.430 em sua redação originária. E, mais que isso, afirma textualmente a

exigência da penalidade isolada, **mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa**, do que se extrai duas conclusões:

a) a apuração de prejuízo ou base de cálculo negativa somente se faz ao fim do exercício, sendo ilógico pretender a inaplicabilidade da multa isolada após o seu encerramento (até porque, tornaria materialmente impossível a exigência desta penalidade);

b) ao asseverar que, mesmo se verificando prejuízo ou base de cálculo negativa, isto é, mesmo que não verificado tributo a pagar (que se apura apenas com o decurso do exercício), a multa será devida... por óbvio, se não houver prejuízo, e, portanto, verificar-se obrigação de se pagar a exação, com mais razão, a penalidade isolada deverá ser aplicada.

A letra da lei (seu sentido semântico-sintático) não dá azo à processos hermenêuticos que lhe restrinjam a aplicação... a interpretação (ou compreensão) gramatical só pode ser ultrapassada se a linguagem empregada for imprecisa ou resultar numa conclusão absurda (contrária ao próprio sistema), desafiando, pois, o uso de outros instrumentos interpretativos, como, alias, pontua Humberto Ávila:

*Em segundo lugar, a classificação dos argumentos não pode ser inflexível, porque, antes da interpretação, também não se sabe qual dos argumentos será mais seguro ou mesmo qual deles será pertinente à decisão de interpretação. Em alguns casos, serão os elementos linguísticos e sistemáticos que irão decidir qual das alternativas interpretativas deverá ser escolhida; em outros, pela vagueza desses elementos, só os argumentos históricos é que poderão resolver a questão interpretativa. E assim sucessivamente. É dizer: a pertinência dos argumentos depende do próprio problema posto à prova.<sup>1</sup>*

Se, contudo, a apreensão do sentido gramatical (que, para alguns, como Dennis Patterson,<sup>2</sup> não se trata, objetivamente, de interpretação) apresenta um resultado factível, qualquer outra construção hermenêutica será tida e havida como sofisticada ou falaciosa (pois a premissa - sentido semântico das palavras - não se conformará com as conclusões).

Em linhas gerais, a Lei 9.430/96, tal como posta atualmente, não dá mais margens para elocubrações sobre o seu correto sentido. E, notem, não estou dizendo que ela não mereça críticas! Não abandonei o sentimento que guiou minhas decisões até aqui e continuo a considerar "injusta" a imposição de duas penalidades que, não raro, decorrem de um mesmo grupo de eventos conectados, sem que se observe a efetiva intenção do agente em descumprir, por exemplo, a obrigação acessória. E, mais que isso, entendo que a cominação das penalidades em testilha, de forma cumulada, fere o princípio da proporcionalidade e, ato contínuo, a garantia constitucional do não-confisco (art. 150, IV, da CRF88).

Como é sabido, entretanto, a validade da norma legal, a luz do texto constitucional, não encontra, nesta seara, o foro próprio para seu questionamento.

Até que haja um definitivo e concreto posicionamento da Jurisprudência Judicial sobre o tema, o fato é que a Lei 9.430 permanece incólume e plenamente aplicável.

<sup>1</sup> ÁVILA, Humberto. Argumentação Jurídica e a Imunidade do Luvro Eletrônico in Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, vol. 19, março/2001, p. 170.

<sup>2</sup> PATTERSON, Dennis. Meaning, Mind and Law. Ashgate: Law Series, Tom D. Campbell, 2008, pp. 50 e ss.

Nesta esteira, se até o advento da Lei 11.488/07 não havia uma previsão específica que autorizasse a cumulação destas penalidades, com a redação atual do art. 44, I e II, não vejo como refugir à literalidade do texto legal, sendo cabível, pois, com todas as críticas morais e de validade constitucional cabíveis, a exigência cumulada das penalidades..

Apenas para finalizar, *venia concessa*, mas teoria da consunção, natural do direito penal, não encontra guarida no direito tributário (posição que, agora, assumo). Ambas disciplinas primam pela legalidade estrita e, diferentemente da esfera criminal, cuja legislação prevê, expressamente, a aplicação desta teoria ao concurso de crimes, o sistema fiscal tributário não contem semelhante disposição. "*Pau que dá em Chico, dá em Francisco*"! Se entendo e defendo a legalidade estrita para afastar exigências que rompam com a ordem legal (em decorrência de uma qualificação econômica dos fatos, v.g.), não posso dela me afastar para validar teses construídas à margem do sistema legal, tão só para favorecer o contribuinte.

Descabe, portanto, esta pretensão, externada no recurso voluntário.

#### **IV - Do pedido de intimação dos patronos para proferir sustentação oral.**

Este pedido específico, exposto ao final das razões recursais, *venia concessa*, não encontra amparo nem no Regimento Interno deste CARF, nem tampouco no Decreto 70.235/72 que, aliás, é substancialmente claro, em seu art. 23, que as intimações pertinentes ao processo administrativo tributário serão realizadas em nome do contribuinte, e não de seus patronos.

Nem mesmo o noviço CPC serviria de base legal a tal pretensão, já que o digesto processual em questão será aplicável aos processos administrativos, na forma de seu art. 10, de forma subsidiária, isto é, quando silente a legislação específica que regula a demanda fiscal.

Voto, pois, por desacolher este pedido.

#### **V - Conclusão.**

Por todo o exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário a fim de cancelar, integralmente, a exigência concernente ao IRRF e, ainda, para desqualificar a multa de ofício, incidente sobre a parcela remanescente do crédito tributário.

*(assinado digitalmente)*

Gustavo Guimarães da Fonseca