



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

Processo nº 10845.724230/2017-36
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-003.732 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2019
Matéria GLOSA DE DESPESAS
Recorrente UTC PARTICIPAÇÕES S/A (E RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

GLOSA DE DESPESAS. DESPESA ILÍCITA. INDEDUTIBILIDADE.

O § 2º do art. 47 da Lei 4.506/64 dispõe que são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, ou seja, são dedutíveis as despesas habituais para as operações da empresa. No entanto, não se pode admitir como da essência da atividade empresarial a geração de caixa dois para pagamento de propinas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

BASE DE CÁLCULO. ART. 299 RIR/99. APLICABILIDADE.

IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Ainda que o IRPJ e a CSLL possuam bases de cálculo distintas, especificamente a norma contida no art. 299 do RIR/99 é aplicável na apuração da CSLL devida.

Decorrendo a exigência de CSLL de elementos que igualmente fundamentaram o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão para ambos os tributos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2012, 2013

CAUSA DE PAGAMENTO. NÃO IDENTIFICADOS

Deve ser mantido o lançamento do IRRF com base no art. 61, § 1º, da Lei 8.981/95, quando não identificada a causa e/ou o real beneficiário de pagamentos.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. PERCENTUAL. LEGALIDADE.

Os percentuais da multa de ofício, exigíveis em lançamento de ofício, são determinados expressamente em lei, não dispondo as autoridades administrativas competência para apreciar a constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico.

MULTA QUALIFICADA. DEVIDA.

Há que se manter a qualificação da multa, uma vez demonstrada a conduta dolosa com o fito de impedir ou retardar o conhecimento do Fisco das circunstâncias materiais do fato gerador, pelo uso de notas fiscais e contratos ideologicamente falsos para lastrear saídas de caixa, ocultando do Fisco a verdadeira causa e/ou o real beneficiário de pagamentos.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGITIMIDADE

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: i) por unanimidade de votos: i.i) dar provimento aos recursos voluntários para excluir da base de cálculo a diferença devido ao erro de reajuste da base de cálculo do IRRF; i.ii) negar provimento aos recursos voluntários relativamente à comprovação da causa dos pagamentos no âmbito do IRRF e à repercussão das glosas de despesas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL; i.iii) não conhecer dos recursos voluntários relativamente às arguições de inconstitucionalidade; i.iv) negar provimento aos recursos voluntários quanto à arguição de decadência parcial do IRRF; i.v) negar provimento aos recursos voluntários relativamente à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício; e i.vi) negar provimento aos recursos voluntários relativamente à imputação de responsabilidade tributária a Ricardo Ribeiro Pessoa e Walmir Pinheiro Santana; e ii) por voto de qualidade negar provimento aos recursos voluntários relativamente à exigência concomitante de IRRF com IRPJ/CSLL e à cumulação da exigência de IRRF com a multa qualificada, divergindo os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Eduardo Morgado Rodrigues.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Presidente

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Paulo Mateus Ciccone, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Evandro Correa Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Eduardo Morgado Rodrigues (Suplente Convocado), e Edeli Pereira Bessa (Presidente). Ausente o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, substituído pelo conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues.

Relatório

Trata-se de recursos voluntários interpostos pelo contribuinte UTC Participações S/A e pelos responsáveis tributários Ricardo Ribeiro Pessoa e Walmir Pinheiro Santana contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília (DF).

Adoto, em sua integralidade, o relatório do Acórdão de Impugnação nº **03-78.458 - 4ª Turma da DRJ/BSB**, complementando-o, ao final, com as pertinentes atualizações processuais.

"Versa o presente processo sobre impugnações apresentadas pela contribuinte (UTC Participações S/A) e pelos responsáveis tributários (Ricardo Ribeiro Pessoa e Walmir Pinheiro Santana) em face dos autos de infração de:

a) Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ (a fls. 441 e segs.), pelo qual foram reduzidos os prejuízos fiscais apurados nos ACs 2012 e 2013, sendo que vale a transcrição da descrição dos fatos e do enquadramento legal:

"CUSTO DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS

INFRAÇÃO: CUSTOS NÃO COMPROVADOS

Custos não comprovados, conforme relatório fiscal em anexo.

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2013: art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 289, 290, 292 e 300 do RIR/99

b) Contribuição Social sobre o Lucro (a fls. 451 e segs.), pelo qual foram reduzidas as bases negativas apuradas nos ACs 2012 e 2013, sendo que vale a transcrição da descrição dos fatos e do enquadramento legal:

"CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS

INFRAÇÃO: CUSTOS /DESPESAS OPERACIONAIS / ENCARGOS NÃO COMPROVADOS

Custos não comprovados, conforme relatório em anexo. (.)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 39 da Medida Provisória nº 536/12

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96 Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12

c) **Imposto de Renda Retido na Fonte** (a fls. 470 e segs.), no qual foi lançado crédito no montante de R\$ 47.900.585,89, relativo a fatos geradores dos ACs 2012 e 2013, sendo que vale a transcrição da descrição dos fatos e do enquadramento legal:

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 pagamento(s) sem causa ou de operação (ões) não comprovada(s) contabilizadas ou não, no(s) valor(es) abaixo especificado(s)

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 31/07/2012 e 19/12/2013:

Art. 674 e 675 do RIR/99. Art. 674, do RIR/99.

Cientificada dos lançamentos em 28/08/2017 (Termo a fls. 510), a contribuinte (UTC Participações S/A) apresentou **impugnação** (a fls. 524 e segs.) em 27/09/2017 (Termo a fls. 523 e segs.), assinada digitalmente (Termo no verso da fls. 581) por Ana Cristina de Castro Ferreira, a qual foi investida de poderes para representar a contribuinte por meio da procuração a fls. 584. **Nessa impugnação, são apresentadas as seguintes razões de defesa:**

a) quanto aos fatos:

a.1) que a UTC PARTICIPAÇÕES S/A assumiu o papel de controladora da UTC Engenharia S/A, na qualidade de sócia majoritária (99,9%), conforme evidencia o anexo II da última consolidação societária que segue anexo (Doc. 03) e como atesta o relatório anual de 2011;

a.3) que, com a instauração da "Operação Lava Jato", restou deflagrada tal prática, adotada não só pela Defendente, mas também por suas concorrentes, maiores empreiteiras do país;

a.4) que, conforme se depreende dos Itens 8 e 9 do Relatório Fiscal (fls. 399 e seguintes), a Receita Federal do Brasil empreendeu ação fiscal em face da "UTC", ocasião em que considerou que algumas despesas deduzidas pela Defendente em sua DIPJ não foram comprovadas;

a.5) que no que tange ao IRRF, segundo o raciocínio engendrado pela fiscalização, os pagamentos realizados às empresas MANWIN SERVIÇOS, PARTICIPAÇÕES E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA (Item 8.1 do Relatório Fiscal), MRTR GESTÃO EMPRESARIAL LTDA - ME (Item 8.1 do Relatório Fiscal) e JOVIME CONSULTORES LTDA (Item 8.2 do Relatório Fiscal), em verdade teriam sido efetuados a terceiros que não as próprias empresas, cujas operações e causas, a despeito das Notas Fiscais, comprovantes de pagamentos e contratos de prestação de serviços, não teriam restado cabalmente comprovados;

b) quanto ao IRRF:

b.1) que há um bis in idem na cobrança do IRRF cumulado com o IRPJ e a CSLL:

b.1.2) que de acordo com o Relatório Fiscal que ensejou o auto de infração ora impugnado, em razão das declarações do Sr. RICARDO RIBEIRO PESSOA e do Sr. WALMIR PINHEIRO SANTANA no curso da já citada investigação criminal, supostamente restou comprovado que as contratações realizadas pela UTC das empresas acima indicadas eram em sua maior parte fictícias e que o dinheiro objeto dessas operações era destinado ao pagamento de taxa em favor de integrantes da Administração Pública Federal para viabilizar a vitória da UTC nas licitações promovidas pela empresa PETROBRAS;

b.1.2) que a Autoridade Fiscal glosou os custos contabilizados pela Defendente decorrentes dessas operações consideradas fictas e, como apurara resultado negativo, determinou a redução do montante de Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da CSLL dos anos calendários de 2012 e 2013;

b.1.3) que simultaneamente, a Autoridade Fiscal considerou essas glosas como pagamento sem justa causa ou a beneficiário não identificado e, novamente, levou a tributação esses valores pelo IRRF à alíquota de 35%, nos moldes do art. 61 da Lei nº 8.981/1995, regulamentado pelo art. 674 do Decreto no 3000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), também acrescido de multa de ofício qualificada (150%) e juros de mora;

b.1.4) que indevidamente, a Autoridade Fiscal tributou a mesma operação duas vezes, pois reduziu o montante de Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da CSLL dos anos calendários de 2012 e 2013, bem como lançou IRRF;

b.1.5) que tanto é assim que as notas fiscais que embasam os pagamentos considerados indevidos pela Autoridade Fiscal, os quais ensejaram a tributação pelo IRRF, são as mesmas que originaram os custos glosados pela fiscalização, que acarretaram na redução do montante de Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da CSLL dos anos calendários de 2012 e 2013;

b.1.6) que é importante esclarecer aqui que, embora não haja cobrança de IRPJ e de CSLL na autuação deflagrada, inegavelmente a mesma glosa impactou em ajuste do montante do Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da CSLL, bem como ensejou na incidência do IRRF;

b.1.7) que tanto a legislação, quanto a jurisprudência pátria, são contrários a essa cumulação, impondo-se o cancelamento do auto de infração, como será adiante pormenorizado;

b.1.8) que, de acordo com art. 44 da Lei no 8.541/92, em regra, sempre que fosse verificada a redução imprópria do Lucro Líquido, presumia-se transferência indevida de receita para o sócio a ensejar tributação pelo IRRF à alíquota de 25%, que posteriormente foi majorada para 35% em razão do disposto no art. 62 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995;

b.1.9) que, por meio do art. 44 da Lei nº 8.541/1992, o legislador criou uma presunção de recebimento de receita pelo sócio quando fosse verificada a redução indevida o

Lucro Líquido pela pessoa jurídica, a justificar a tributação cumulativa pelo IRPJ e pelo IRRF sobre o mesmo fato;

b.1.10) que o IRRF tinha natureza de penalidade a ser adicionalmente aplicada ao contribuinte em razão do desvirtuamento do Lucro Líquido, tanto que esse dispositivo legal se encontrava no "Capítulo II - Da Omissão de Receita" do "Título IV - Das Penalidades";

b.1.11) que não sendo possível a tributação da operação pelo IRPJ, ante a inexistência das informações necessárias para tanto, atrai-se a norma do art. 61 da Lei nº 8.981/1995;

b.1.10) que era vedada, no entanto, a cumulação do IRPJ e do IRRF em razão desses pagamentos, porque essa era hipótese especificamente tratada pelo art. 44 da Lei no 8.541/92;

b.1.12) que a prova de que esses dispositivos legais (art. 44 da Lei nº 8.541/1992 e art. 61 da Lei nº 8.981/1995) não tratavam da mesma hipótese tributária é que a Lei nº 8.981/1995 instituiu o art. 61 e, simultaneamente, majorou a alíquota do IRRF do art. 44 da Lei nº 8.541/1992 de 25% para 35%, pois, se os dispositivos tratassem da mesma hipótese tributária, não haveria razão para a equiparação de suas alíquotas, bastava revogar um dos dispositivos;

b.1.13) que, quando o legislador quis prever a possibilidade de cobrança cumulativa do IRRF e do IRPJ em razão da redução indevida do Lucro Líquido, o fez expressamente, como no art. 44 da Lei nº 8.541/1992, em que autorizou a cobrança do IRRF "sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica;

b.1.14) que a Lei nº 9.249/1995 optou pela tributação exclusiva da pessoa jurídica, excluindo a incidência de IRRF que até então existia pelo artigo 44 retro mencionado;

b.1.15) que resta claro que após a promulgação da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que é posterior à edição do art. 61 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, a incidência do IRRF à alíquota de 35% ganhou novo contorno, pois a Lei nº 9.249/1995 buscou prestigiar, a incidência do tributo alternativamente, face a pessoa jurídica ou face a pessoa física;

b.1.16) que a única hipótese em que a legislação expressamente previa essa cumulação (IRRF e IRPJ - e reflexos) em função da redução indevida do Lucro Líquido foi revogada (art. 44 da Lei no 8.541/1992), pois, se o legislador desejasse manter no ordenamento jurídico essa hipótese, certamente teria previsto na Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995 ou ainda na Lei no 9.249/1995, o que não ocorre no caso;

b.1.17) que, em sendo glosado o custo, não se pode exigir cumulativamente o IRRF sobre o pagamento dessa despesa com base no art. 61 da Lei no 8.981/1995;

b.1.18) que o art. 61 da Lei nº 8.981/1995 está reservado àquelas situações em a autoridade fiscal verifica a existência de um pagamento sem causa ou de beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução de Lucro Líquido, seja pela verificação de omissão de receita ou por glosa de despesa; situações próprias da tributação do IRPJ das empresas optantes pelo Lucro Real;

b.1.19) que há, portanto, limites e condições para a aplicação do art. 61 da Lei no 8.981/1995, que se restringe às hipóteses em que não foi possível o recálculo do Lucro Líquido, ou quando os contribuintes estão sujeitos à tributação pelo regime do Lucro Presumido ou Simples Nacional;

b.1.20) que, interpretando-se os dispositivos invocados na presente análise, verifica-se que (i) o art. 61 da Lei no 8.981/1995 sequer poderia ter sido utilizado como base legal no presente auto de infração, já que somente comporta os pagamentos feitos a beneficiários não identificados ou sem causa e desde que não implique na redução do lucro líquido, e (ii) após o advento da 9.249/1995, não é possível fazer incidir sobre a mesma situação fática tributação pelo IRPJ e CSLL em razão da glosa de custos e pelo IRRF em virtude do não reconhecimento dos pagamentos realizados dessas mesmas despesas;

b.1.21) que, no caso sob análise, os custos das operações de contratação das empresas MANWIN SERVIÇOS, PARTICIPAÇÕES E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, MRTR GESTÃO EMPRESARIAL LTDA - ME e JOVIME CONSULTORES LTDA, foram glosados e, cumulativamente, os pagamentos realizados para quitar essas dívidas foram tributados pelo IRRF, logo, a Autoridade Fiscal lançou contra a Defendente duas exações com base numa mesma situação fática, o que implica bis in idem e confisco;

b.1.22) que se o Fisco Federal entende que a contratação não foi efetivamente realizada, pode desconsiderar esses valores como despesa da contratante (se não há serviço, não há despesa) ou considerar que a empresa contratante transferiu recurso indevidamente a terceiros sem razão; mas não pode realizar ambas as ações e tributar o contribuinte duas vezes sobre o mesmo fato jurídico, qual seja, contratação de prestador de serviços, como indevidamente ocorreu no lançamento ora impugnado;

b.2) que os fatos não se subsumem à regra de incidência do art. 61, § 1º, da Lei 8.981/95:

b.2.1) que, no caso em tela são facilmente identificáveis os beneficiários bem como a causa dos pagamentos realizados, de modo que o IRRF é indevido;

b.2.2) que os beneficiários dos pagamentos realizados pela Defendente já estão identificados pela própria autoridade fiscal em seu Relatório Fiscal, quais sejam: MANWIN SERVICOS, PARTICIPACOES E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA (Item 8.1 do Relatório Fiscal), MRTR GESTAO EMPRESARIAL LTDA - ME (Item 8.1 do Relatório Fiscal) e JOVIME CONSULTORES LTDA (Item 8.2 do Relatório Fiscal);

b.2.3) que a fiscalização poderia, ao invés de promover lançamento de ofício ao léu, ter intimado tais beneficiários a fim de apurar, vez por todas, se ofereceram regularmente à tributação os pagamentos recebidos;

b.2.4) que esta simples e legítima providência infirmaria, a um só tempo, a aplicação da norma disposta no citado artigo 61 da Lei nº 8.981/95 e o presente lançamento de ofício, fadado ao insucesso, uma vez que jamais se ocultou a identificação dos beneficiários dos pagamentos;

b.2.5) que, para fins tributários, a ilicitude com relação à causa do negócio jurídico já trouxe como reflexo a glosa das despesas incorridas, porém, jamais poderia ser desconsiderada tal causa, utilizando tal situação para justificar a exigência do IRRF, como pretende a autoridade fiscal;

b.2.6) que, em diversas passagens do Relatório Fiscal, a fiscalização empreendeu grande esforço para consignar, de forma equivocada, que a causa dos pagamentos realizados pela Defendente era o pagamento de propinas e a não a contratação de serviços;

b.2.7) que *ad argumentandum*, considerando-se, assim como quer fazer crer a autoridade fiscal, que os pagamentos realizados pela Defendente tiveram como causa o pagamento de valores destinados a agentes públicos e políticos, por certo que o motivo seria a realização de obras para a Petrobrás;

b.2.8) que nessa toada, ainda que a redação do §1º do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 estabelecesse que, além da sua causa, houvesse a necessidade de comprovação do motivo do pagamento, no presente caso existiria a comprovação dos dois elementos (causa e motivo);

b.2.9) que não ocorre no presente caso a subsunção dos fatos narrados à hipótese de incidência tributária do IRRF (artigo 61, caput e §1º, da Lei no 8.981/95), na medida em que há a correta identificação (i) dos beneficiários dos pagamentos e (ii) da sua causa, razão pela qual outra não é conclusão senão a de que deve haver o cancelamento integral do crédito tributário cobrado a título de IRRF;

c) quanto às glosas das despesas (relativas aos lançamentos do IRPJ e CSLL):

c.1) que, em que pese a Defendente ter trazido à baila contratos de prestação de serviços firmados com as empresas MANWIN SERVIÇOS, PARTICIPAÇÕES E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, MRTR GESTÃO EMPRESARIAL LTDA - ME e JOVIME CONSULTORES LTDA, as correlatas notas fiscais e os comprovantes de pagamento do quanto avençado, a fiscalização entendeu pela glosa destes que foram declarados pela Defendente como custos/ despesas necessárias e inerente à própria consecução de sua atividade empresária;

c.2) que a glosa perpetrada calcou-se na premissa de que os serviços contratados não teriam sido efetivamente prestados e, tal como restou corroborado pelos Sr. RICARDO RIBEIRO PESSOA e WALMIR PINHEIRO SANTANA, de fato, na maioria dos casos, não foram prestados à maneira como foram descritos nos termos contratuais;

c.3) que, para que pudesse ser contratada pela PETROBRAS, o Grupo UTC, da qual a Defendente é parte integrante, viu-se compelido a se utilizar deste expediente para gerar "caixa dois" e se manter no "sistema", possibilitando assim o pagamento de valores para agentes públicos no exercício de funções ligadas à alta cúpula da PETROBRAS, e, igualmente, para agentes políticos, filiados a diversos partidos com expressão no cenário do Poder Legislativo e Poder Executivo;

c.4) que, ainda que a real causa dos custos glosados tenha sido declarada sob outra roupagem, em verdade, esta necessidade de arrumar um meio de justificá-las, reforça a imprescindibilidade de sua ocorrência para que o Grupo UTC reunisse as condições indispensáveis para continuar a operar na área de sua expertise, qual seja, a área de Gás e Petróleo, sobretudo em prol da PETROBRAS;

c.5) que em uma encruzilhada, não restava alternativa à Defendente - que integra o Grupo UTC-, caso quisesse continuar atuando junto à estatal, senão ceder à praxe sistêmica de arcar com os custos de pagamentos de valores tanto para Diretores do alto escalão da empresa, quanto para políticos embrenhados no esquema;

c.6) que as empreiteiras e suas empresas "coligadas", tinham que realizar pagamentos i) para as Diretorias da PETROBRAS supramencionadas, ii) para os denominados operadores deste sofisticado esquema e iii) para os políticos que, igualmente, se beneficiavam - e muito! - desta prática de mercado, que tinham por fito garantir que as empresas pudessem continuar a celebrar contratos e realizar obras públicas, em fiel cumprimento ao seu objeto social;

c.7) que despojado de qualquer juízo de valor que pudesse recair sobre a conduta da Defendente, haja vista que este incumbe à seara penal, no âmbito tributário, resta claro e inconteste que tais custos objeto das glosas perpetradas, na verdade, subsumem-se, inquestionavelmente, ao conceito de despesa/custo, dedutível da base de cálculo das exações em epígrafe;

c.8) que os gastos gerados pelo imprescindível pagamento de valores para agentes públicos e políticos atendem plenamente ao conceito do § 1º do art. 299 do RIR/99, na medida em que para que toda e qualquer transação ou operação realizada com a PETROBRAS fosse realizada, exigia-se da Defendente (empresa do Grupo UTC), essencialmente, o desembolso dos valores por ela declarados, para que, assim, pudessem concretizar a exploração das atividades, principais ou acessórias, vinculadas às suas fontes produtoras de rendimentos;

c.9) que o pagamento de tais valores, era, portanto, uma *conditio sine qua non* para que o Grupo UTC desempenhasse as suas atividades empresariais, obtendo receitas indispensáveis à sua manutenção e sobrevivência, mormente em tempos de crise e estagnação de outros clientes do setor privado;

c.10) que as despesas relacionadas ao pagamento dos aludidos valores, tal como preleciona o § 2º do artigo 299 do RIR/99, ocorria comumente no tipo de operação entabulada entre o Grupo UTC (Defendente) e a PETROBRAS, caracterizando a usualidade ou habitualidade da despesa na realização desta espécie de negócio/contratação;

c.11) que conclui-se que, além de ser compelida a aderir a tal prática vil, para que pudesse se manter em condições de paridade com as demais empreiteiras atuantes no mercado, a UTC teve de fazê-lo reiteradas vezes, com a habitualidade exigida para que novas contratações pudessem se efetivar e ela pudesse continuar operante na área de Gás e Petróleo - na condição de controladora do Grupo;

c.12) que não pode o Fisco, ao seu talante e para sua conveniência, restringir a admissibilidade de despesas que, à luz da norma tributária e de sua interpretação teleológica, preenchem, a um só tempo, o conceito de necessidade e usualidade, apenas e tão somente para promover glosas fiscais em detrimento dos contribuintes;

c.13) que não há porque assentir com a manutenção do Auto de Infração relacionado à exigência de IRPJ e CSLL nos anos-calendários de 2012 e 2013, haja vista que decorre de glosas nitidamente improcedentes, dado que o pagamento de valores à Diretoria da PETROBRAS, aos operadores do esquema e aos políticos envolvidos era sistêmico e intrínseco à manutenção da participação da Defendente nos certames licitatórios e na realização de obras públicas para as quais tem vasto know-how, deflagrando-se, assim, o caráter de imprescindibilidade e usualidade com que tais despesas eram pagas pela Defendente;

d) quanto à qualificação da multa de ofício no lançamento do IRRF:

d.1) que, em virtude do nítido caráter punitivo do IRRF, tem-se que, na hipótese de manutenção de tal exação, não se pode admitir a incidência concomitante da multa qualificada, uma vez que se trataria de inquestionável dupla penalização ou "bis in idem", a qual é vedada pelo ordenamento jurídico pátrio;

d.2) que, para que haja "sonegação", "fraude" ou "conluio", com a conseqüente aplicação da multa de 150%, é necessário que a fiscalização comprove, de forma inequívoca, que o contribuinte agiu dolosamente na execução de alguma das condutas previstas nos citados artigos, não bastando meros indícios de sua conduta ilícita;

d.3) que, no caso dos autos, em hipótese alguma houve dolo, ou seja, intenção da Defendente de sonegar ou fraudar;

d.4) que a Defendente viu-se compelida a adotar prática comum e mandatária para que sua contratação para realização de serviços de engenharia se efetivasse, consistente no pagamento de valores para agentes públicos da alta cúpula da PETROBRAS, bem como para agentes políticos de diversos partidos;

d.5) que os valores que foram pagos pela Defendente às empresas beneficiárias indicadas na presente autuação jamais retornaram, seja para a Defendente, seja para seus acionistas ou diretores;

d.6) que a a Defendente não agiu com ânimo de prejudicar ou fraudar o Fisco; a conduta adotada não tinha este objetivo, buscava apenas permitir que a empresa existisse;

d.7) que ainda que se pudesse admitir como indevida a conduta da Defendente de deduzir despesas da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, é evidente que tal conduta não se revestiu em momento algum de qualquer vestígio de dolo para que pudesse ser qualificada como fraude ou sonegação, e nem mesmo em conluio;

d.8) que, no caso em tela, a Defendente jamais teve como intuito impedir ou retardar a ocorrência de fatos geradores ou afetar de qualquer forma as suas obrigações tributárias, pois toda a base de cálculo autuada foi devidamente fornecida pela própria Defendente e todos os contratos, notas fiscais e comprovantes de pagamento dos serviços localizados foram apresentados à fiscalização, inexistindo qualquer relato de eventual tentativa de embaraço à fiscalização;

d.9) que não obstante tratar-se de caso de grande repercussão e comoção no cenário político e social, em verdade, na seara tributária, que é a única que está a ser examinada, não se verifica qualquer causa para a qualificação da multa de ofício, razão pela qual exsurge a necessidade de que tal penalidade seja imediatamente cancelada, bem como extinta a representação fiscal para fins penais;

d.10) que se repugnar a multa de ofício aplicada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), visto que é evidentemente desproporcional e desarrazoada, com nítido caráter confiscatório do direito de propriedade da Defendente;

d.11) que o STF, em sede de Repercussão Geral, no RE nº 582.461, ratificou seu entendimento de que as multas que superam o percentual de 100% do valor do tributo são confiscatórias e, conseqüentemente, inconstitucionais;

d.12) que, mesmo que não se admita a improcedência dos Autos de Infração, diante de todo o exposto acima, o que se admite apenas por remota hipótese, também pelo caráter confiscatório da multa qualificada imposta à Defendente, imperioso que seja cancelada ou, alternativamente, que seja minorada ao patamar máximo de 100% do valor do tributo devido;

e) quanto à decadência:

e.1) que, para fins de contagem do prazo decadencial, deve ser indubitavelmente aplicado o disposto no artigo 150, § 4º do CTN;

e.2) que parte dos valores de IRRF em discussão foi lançada após o decurso do prazo decadencial quinquenal estabelecido pelo artigo 150, §4º, do CTN;

e.3) que Defendente fora dele intimada em 28/08/2017, via acesso a sua Caixa Postal do e-CAC;

e.4) que, como se há de convir, parte dos supostos fatos geradores relacionados no mesmo Auto de Infração ocorreu entre e 31/07/2012 a 20/08/2012, ou seja, houve transcurso de mais de 05 (cinco) anos entre a ocorrência dos fatos geradores e a ciência da Defendente acerca da constituição do crédito tributário;

e.5) que não existindo qualquer caractere que denote a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (como já adiantado e adiante pormenorizado) e existindo pagamento antecipado do tributo nas competências em que é exigido, é inexorável que a ocorrência da decadência do direito da Fazenda em promover o lançamento de ofício de parte do crédito tributário de IRRF;

f) quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício:

f.1) que fora aplicada a multa de ofício qualificada, com base Art. 44, inciso I, e § 1o, da Lei no 9.430/96;

f.2) que não procede a incidência de juros sobre a multa de ofício, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o montante que deveria ter sido recolhido no prazo legal;

f.3) que a expressão "crédito" do caput do artigo 161 não inclui o crédito tributário derivado da obrigação principal de pagar a penalidade pecuniária (multa fiscal), inexistindo base legal à cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada em proporção ao tributo, ficando prejudicada qualquer discussão acerca da sua previsão na legislação ordinária;

g) quanto ao pedido:

g.1) quanto ao IRRF:

g.1.1) que seja cancelada a exigência do IRRF, dada a existência de glosa de IRPJ e CSLL relativa ao mesmo período, sob pena de ocorrer bis in idem e por não haver autorização legal para a cobrança em duplicidade, bem como em razão da ausência de subsunção dos fatos descritos pela fiscalização à hipótese de incidência de IRRF;

g.2) quanto ao IRPJ e à CSLL:

g.2.1) que sejam revertidas as glosas perpetradas por se tratarem de despesas/custos necessários e, ainda, em razão do efetivo desembolso pela empresa, cancelando-se os autos de infração lavrados;

g.3) quanto às penalidades:

g.3.1) que seja cancelada integralmente a multa de ofício aplicada, que, em razão da ausência de dolo, seja reduzida de 150% para 75% e, na remota hipótese de não haver tal redução, apenas a título de argumentação, que a multa de ofício aplicada seja reduzida para 100%, conforme decisões do STF;

g.3.2) que seja, ainda, cancelada a multa de ofício incidente sobre o IRRF, eis que o tributo em si já possui caráter preponderantemente punitivo, sob pena de dupla penalização;

g.4) quanto à decadência:

g.4.1) que a conduta da Defendente não fora permeada por dolo, fraude ou simulação e que houve pagamento antecipado de tributo, logo requer seja aplicado o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, reconhecendo-se a decadência parcial dos créditos tributários de

IRRF em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 31/07/2012 a 20/08/2012, declarando-se sua extinção;

g.5) quanto aos juros de mora:

g.5.1) que, na remota hipótese da manutenção total ou parcial da autuação, requer seja afastada a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Impugnação - Walmir Pinheiro Santana

Cientificado do lançamentos em 29/08/2017/12/2016 (AR a fls. 513/516), o responsável tributário WALMIR PINHEIRO SANTANA apresentou, em 27/09/2017 (Termos a fls. 627), impugnação a fls. 628/655, subscrita por Mychely Pires Cianiatti, a qual estava investida de poderes para tal pela procuração a fls. 656. A referida impugnação apresenta, em síntese, as seguintes razões de defesa:

a) que WALMIR PINHEIRO SANTANA, diretor financeiro da UTC ENGENHARIA S/A (com a qual mantinha vínculo celetista), que é controlada pela UTC Participações S/A, sendo que o exercício no cargo de direção em outra empresa do Grupo não é hipótese prevista no art. 135, III, do CTN;

b) que a impugnação interposta pela empresa seja parte integrante da presente, reiterando-se e ratificando-se neste ato todos os argumentos aduzidos, os quais conduzem inexoravelmente ao cancelamento do crédito tributário em cobro;

c) quanto à ausência de comprovação do dolo:

c.1) que o WALMIR PINHEIRO SANTANA apenas agiu conforme as ordens que lhe eram determinadas pelo SR. RICARDO PESSOA, que por seu turno, agia de acordo com as regras do meio em que atuava;

c.2) que nunca houve, nem por parte da UTC, nem por parte do WALMIR PINHEIRO SANTANA, burla ao Fisco, já que oferecida à tributação toda e qualquer receita que a ela se sujeitava, bem assim que inexistiu, no caso em tela, a perseguição de benefício tributário de qualquer espécie, porquanto, de uma forma ou de outra, as despesas com tais pagamentos, pela frieza da norma tributária, gozavam da dedutibilidade no IRPJ e CSLL, tal como efetivamente declaradas pela UTC;

c.3) que, tanto não houve qualquer intenção de burlar o Fisco que, na primeira oportunidade que teve, WALMIR PINHEIRO SANTANA prontamente se dispôs a colaborar com o Estado, firmando Acordo de Delação Premiada, com o fito de trazer o maior número de elementos possíveis a fim de que o Ministério Público Federal e, em última análise, o próprio Fisco, estivessem fornidos das informações necessárias para apurar o cometimento de ilícitos e penalizar quem de direito;

c.4) que em momento algum fora demonstrada, com provas e elementos irrefutáveis, a prática, por parte do Defendente, de atos dolosos, de forma personalíssima, elemento este indispensável para a aplicação da responsabilidade tributária solidária prevista no artigo 135, III, do CTN;

c.5) que, em não havendo comprovação de qualquer indício de intenção dolosa por parte dos Defendentes, a acusação fiscal transmuda-se em mera ilação, vazia de conteúdo e inapta a suportar a aplicação da responsabilidade tributária nos termos do artigo 135 do CTN;

c.6) que WALMIR PINHEIRO SANTANA, na função de Diretor Financeiro celetista, cumpria as ordens de seu superior;

c.7) que tal conduta em nada dialoga com eventual intenção de lesar o Fisco, o que nunca existiu, por este motivo que a autoridade fiscal além de não elucidar quais teriam sido esses atos, muito menos os comprovou;

c.8) que tendo em vista a ausência de comprovação do dolo necessário para a aplicação da responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III, do CTN, imperioso se faz o cancelamento do Termo de Responsabilidade Tributária;

d) quanto à ausência de provas acerca do excesso de poderes ou da infração de lei:

d.1) que não se deduz dos autos, mormente do Relatório fiscal, a identificação pormenorizada de quais, efetivamente, teriam sido os atos praticados por este com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos;

d.2) que não há sequer menção a qual dispositivo do Estatuto Social da "UTC" teria sido infringido pelo Defendente, sendo que tal deficiência resvala na primeira causa de insubsistência da pretensa responsabilização tributária do Defendente nos moldes do artigo 135 do CTN;

d.3) que, no que tange a infração à lei que legitimaria, também, a responsabilização dos Defendentes pelo crédito tributário lançado em face da "UTC", nem se alegue que o eventual não recolhimento de tributos supostamente devidos configurariam tal infração;

d.4) que a fiscalização que tinha sobre si o ônus de comprovar, solidamente, que suas alegações e conclusões não estavam calcadas em meras presunções carregadas de ideias pré-concebidas com o único objetivo de promover a autuação, na forma mais onerosa possível;

d.5) que era requisito fundamental para a configuração da responsabilidade prevista no mencionado artigo 135 do CTN a descrição do fato concreto de forma detalhada, acompanhada de prova inequívoca de seu cometimento;

d.6) que a responsabilidade tributária aventada simplesmente em razão dos cargos ocupados em empresa terceira, que não a UTC Participações, sem a descrição de

qualquer conduta concreta que teria sido praticada por estes indivíduos é absolutamente incabível e inaceitável do ponto de vista jurídico;

e) que, a despeito de todo o explanado, ainda que se entenda que o Defendente poderia ser responsabilizado por atos praticados pela UTC Participações, o que se admite a título meramente argumentativo, fato é que a fiscalização pretendeu manipular os fatos de modo a aplicar, ainda que desnaturada e indiretamente, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica;

f) que pugna que esta I. Turma Julgadora digne-se de conhecer e julgar procedente a presente Impugnação Administrativa a fim de que, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal e o não enquadramento do Defendente na hipótese legal utilizada pela autoridade fiscal para responsabilizá-los pelos tributos devidos pela UTC Participações S/A (artigo 135, in, do CTN), seja excluída a responsabilidade tributária a ele imposta.

Impugnação - Ricardo Ribeiro Pessoa

Cientificado do lançamento em 29/08/2017/12/2016 (AR a fls. 513/514), o responsável tributário Ricardo Ribeiro Pessoa apresentou, em 27/09/2017 (Termo a fls. 674), impugnação a fls. 870/895, subscrita por Mychely Pires Ciancietti, a qual estava investida de poderes para tal pela procuração a fls. 702. A referida impugnação apresenta, em síntese, as seguintes razões de defesa:

a) que Sr. RICARDO RIBEIRO PESSOA é acionista majoritário da UTC PARTICIPAÇÕES S/A e que em momento algum existiu dolo (intenção) no intuito de lesar o Fisco, pois a conduta praticada, ainda que possa representar um ilícito na esfera penal, não revela nenhum ardil sob o aspecto tributário, infirmando-se, vez por todas, qualquer macula que pudesse recair sobre a prática sistêmica de pagamento de valores a agentes públicos e políticos visando a contratação da empresa "UTC";

b) que a impugnação interposta pela empresa seja parte integrante da presente, reiterando-se e ratificando-se neste ato todos os argumentos aduzidos, os quais conduzem inexoravelmente ao cancelamento do crédito tributário em cobro;

c) quanto à ausência de comprovação do dolo:

c.1) que o Defendente, na qualidade de acionista majoritário do Grupo "UTC" e sendo responsável por sua gestão, viu-se compelido a se utilizar de questionável expediente para gerar "caixa dois" e se manter no "sistema", possibilitando assim o pagamento de valores para agentes públicos no exercício de funções ligadas a alta cúpula da PETROBRAS, e, igualmente, para agentes políticos, filiados a diversos partidos com expressão no cenário do Poder Legislativo e Poder Executivo;

c.2) que o intuito de burlar o Fisco jamais esteve presente na conduta do defendente, de modo que, ainda que maneira diversa daquela que transparecia a verdade real e a causa dos pagamentos efetuados, não houve receita não declarada ou lucro ocultado a fim de ludibriar o Erário e com isso obter suposta vantagem tributária;

c.3) que ainda que restassem desnaturadas as prestações de serviços que deram ensejo a formação de "caixa dois" para propiciar o posterior pagamento de agentes públicos e políticos do esquema, ainda assim, tais valores despendidos configurariam uma despesa operacional com a qual a "UTC" tinha de arcar periodicamente;

c.4) que, da análise fria dos fatos e circunstâncias peculiares que cercam o presente caso, lícito afirmar que, em verdade, tais valores caracterizavam verdadeiro pagamento de comissão aqueles que estavam envolvidos no esquema;

c.5) que, em sendo obrigada a arcar com tais "comissões", que tinham por finalidade sua manutenção no sistema de empreiteiras "hábeis" a realizar obras públicas, a "UTC" tinha como recorrente este tipo de despesa;

c.6) que nunca houve, nem por parte da UTC, nem por parte do Defendente, burla ao Fisco, já que oferecida à tributação toda e qualquer receita que a ela se sujeitava, bem assim que inexistiu, no caso em tela, a perseguição de benefício tributário de qualquer espécie, porquanto, de uma forma ou de outra, as despesas com tais pagamentos, pela frieza da norma tributária, gozavam da dedutibilidade no IRPJ e CSLL, tal como efetivamente declaradas pela UTC;

c.7) que, tanto não houve qualquer intenção de burlar o Fisco que, na primeira oportunidade que teve, o defendente prontamente se dispôs a colaborar com o Estado, firmando Acordo de Delação Premiada, com o fito de trazer o maior número de elementos possíveis a fim de que o Ministério Público Federal e, em última análise, o próprio Fisco, estivessem fornidos das informações necessárias para apurar o cometimento de ilícitos e penalizar quem de direito;

c.8) que em momento algum fora demonstrada, com provas e elementos irrefutáveis, a prática, por parte do Defendente, de atos dolosos, de forma personalíssima, elemento este indispensável para a aplicação da responsabilidade tributária solidária prevista no artigo 135, III, do CTN;

c.9) que, em não havendo comprovação de qualquer indício de intenção dolosa por parte dos Defendente, a acusação fiscal transmuda-se em mera ilação, vazia de conteúdo e inapta a suportar a aplicação da responsabilidade tributária nos termos do artigo 135 do CTN;

c.10) que RICARDO RIBEIRO PESSOA, objetivando manter a sua empresa ativa, adotou prática sistêmica de pagamento de valores a agentes públicos e políticos;

c.11) que tal conduta em nada dialoga com eventual intenção de lesar o Fisco, o que nunca existiu, por este motivo que a autoridade fiscal além de não elucidar quais teriam sido esses atos, muito menos os comprovou;

c.12) que tendo em vista a ausência de comprovação do dolo necessário para a aplicação da responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III, do CTN, imperioso se faz o cancelamento do Termo de Responsabilidade Tributária;

d) quanto à ausência de provas acerca do excesso de poderes ou da infração de lei:

d.1) que não se deduz dos autos, mormente do Relatório fiscal, a identificação pormenorizada de quais, efetivamente, teriam sido os atos praticados por este com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos;

d.2) que não há sequer menção a qual dispositivo do Estatuto Social da UTC Participações S/A teria sido infringido pelo Defendente, sendo que tal deficiência resvala na primeira causa de insubsistência da pretensa responsabilização tributária do Defendente nos moldes do artigo 135 do CTN;

d.3) que, no que tange a infração à lei que legitimaria, também, a responsabilização dos Defendentes pelo crédito tributário lançado em face da "UTC", nem se alegue que o eventual não recolhimento de tributos supostamente devidos configurariam tal infração;

d.4) que a fiscalização que tinha sobre si o ônus de comprovar, solidamente, que suas alegações e conclusões não estavam calcadas em meras presunções carregadas de ideias pré-concebidas com o único objetivo de promover a autuação, na forma mais onerosa possível;

d.5) que era requisito fundamental para a configuração da responsabilidade prevista no mencionado artigo 135 do CTN a descrição do fato concreto de forma detalhada, acompanhada de prova inequívoca de seu cometimento;

d.6) que a responsabilidade tributária aventada simplesmente em razão dos cargos ocupados pelos solidários (diretores), sem a descrição de qualquer conduta concreta que teria sido praticada por estes indivíduos é absolutamente incabível e inaceitável do ponto de vista jurídico;

d.7) que, nessa toada, premente se faz repelir a sujeição passiva a que fora submetido o defendente também porquanto os elementos em que se baseia passa ao largo da razoabilidade e da possibilidade de comprovação factível, o que impõe, ato contínuo, sua imediata desoneração da responsabilidade pelos tributos supostamente devidos pela UTC;

f) que, a despeito de todo o explanado, ainda que se entenda que o Defendente poderia ser responsabilizado por atos praticados pela "UTC", o que se admite a título meramente argumentativo, fato é que a fiscalização pretendeu manipular os fatos de modo a aplicar, ainda que desnaturada e indiretamente, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica;

g) que pugna que esta I. Turma Julgadora digno-se de conhecer e julgar procedente a presente Impugnação Administrativa a fim de que, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal e o não enquadramento do Defendente na hipótese legal utilizada pela autoridade fiscal para responsabilizá-lo pelo tributo devido pela UTC Participações S/A (artigo 135, in, do CTN), seja excluída a responsabilidade tributária a ele imposta."

O Acórdão de Impugnação nº **03-78.458 - 4ª Turma da DRJ/BSB** considerou as Impugnações Improcedentes, conforme a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2012, 2013

GLOSA DE DESPESAS. DESPESA ILÍCITA. INDEDUTIBILIDADE.

O § 2º do art. 47 da Lei 4.506/64 dispõe que são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, ou seja, são dedutíveis as despesas habituais para as operações da empresa. No entanto, não se pode admitir como da essência da atividade empresarial a geração de caixa dois para pagamento de propinas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF
Ano-calendário: 2012, 2013

CAUSA DE PAGAMENTO. NÃO IDENTIFICADOS

Deve ser mantido o lançamento do IRRF com base no art. 61, § 1º, da Lei 8.981/95, quando não identificada a causa e/ou o real beneficiário de pagamentos.

MULTA QUALIFICADA. DEVIDA.

Há que se manter a qualificação da multa, uma vez demonstrada a conduta dolosa com o fito de impedir ou retardar o conhecimento do Fisco das circunstâncias materiais do fato gerador, pelo uso de notas fiscais e contratos ideologicamente falsos para lastrear saídas de caixa, ocultando do Fisco a verdadeira causa e/ou o real beneficiário de pagamentos. "

Do Recurso Voluntário

A recorrente, inconformada com a decisão a quo, interpôs recurso voluntário, no qual apresenta, as seguintes razões de fato e de direito para a reforma daquela decisão.

- Do Erro de Cálculo na Apuração do IRRF

Conforme noticiado nos fatos acima narrados, a fiscalização tributária promoveu o lançamento de IRRF em face da ora RECORRENTE por ter reputado sem causa os pagamentos efetuados por ela às empresas listadas no Item 8 do Relatório Fiscal.

Quando do lançamento do IRRF, a fiscalização considerou todo o pagamento tido como sem causa como sendo o valor líquido e reajustou a base de cálculo nos termos previstos pelo § 3º do artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

Ocorre que a fiscalização acabou por promover o reajustamento previsto no mencionado § 3º do artigo 61 duas vezes, e, por consequência, levou à tributação uma base de cálculo maior do que a definida pela norma, conforme valores abaixo:

DESCRIÇÃO	VALOR
Rendimento Reajustado Correto	R\$ 30.071.575,54
Rendimento Reajustado Utilizado	R\$ 46.263.962,37
DIFERENÇA	R\$ 16.192.386,83
DIFERENÇA em percentual	35,00%

Fato este que ensejou a indevida apuração a maior do IRRF para os anos-calendários de 2012 e 2013, no importe de R\$ 5.667.335,39 (cinco milhões, seiscentos e sessenta e sete mil, trezentos e trinta e cinco reais e trinta e nove centavos).

Com o fim de melhor demonstrar o alegado, a RECORRENTE colaciona abaixo exemplo do procedimento adotado pela fiscalização e acosta planilha de cálculo respectiva (Doc. 01).

EMPRESA	VALOR BRUTO	PAGAMENTOS EFETUADOS (FOLHAS - 399, 400 E 411 - TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL)		PAGAMENTOS EFETUADOS (FOLHA 475 - AUTO DE INFRAÇÃO)	DIFERENÇA DEVIDO AO ERRO DE CÁLCULO
		DATA	VALOR		
			(B)	(A)	(A) - (B)
MRTR	1.250.000,00	31/07/12	1.173.125,00	1.804.807,69	631.682,69
MRTR	1.250.000,00	03/08/12	1.173.125,00	1.804.807,69	631.682,69
MRTR	1.250.000,00	17/08/12	1.173.125,00	1.804.807,69	631.682,69
JOVIME	1.960.000,00	20/08/12	1.839.460,00	2.829.938,46	990.478,46
MRTR	1.250.000,00	12/09/12	1.173.125,00	1.804.807,69	631.682,69
MRTR	2.500.000,00	17/10/12	2.346.250,00	3.609.615,38	1.263.365,38
MRTR	1.290.000,00	26/12/12	1.210.665,00	1.862.561,54	651.896,54
MRTR	3.000.000,00	28/01/13	2.815.500,00	4.331.538,46	1.516.038,46
MRTR	2.900.000,00	26/02/13	2.721.650,00	4.187.153,85	1.465.503,85
MRTR	17.261,60	26/02/13	17.261,60	26.556,31	9.294,71
MRTR	2.625.000,00	15/03/13	2.463.562,50	3.790.096,15	1.326.533,65
MRTR	1.250.000,00	27/03/13	1.173.125,00	1.804.807,69	631.682,69
MANWIN	300.000,00	19/12/13	266.550,00	410.076,92	143.526,92
TOTAL	20.842.261,60		19.546.524,10	30.071.575,54	10.525.051,44
RENDIMENTO REAJUSTADO = RENDIMENTO PAGO / 0,65			30.071.575,54	46.263.962,37	16.192.386,83
ALÍQUOTA DE IRRF			35,00%	35,00%	
VALOR DO IRRF			10.525.051,44	16.192.386,83	5.667.335,39
(-) VALOR RECOLHIDO = IRRF RETIDO DO PRESTADOR DE SERVIÇOS			312.375,00	312.375,00	
IMPOSTO DEVIDO			10.212.676,44	15.880.011,83	5.667.335,39

Nestes termos, independente da discussão do mérito da acusação fiscal vergastada no Auto de Infração e Imposição de Multa de IRRF, o valor exigido a título de IRRF deve ser reduzido.

III.2 - IRRF - Impossibilidade de Exigência Simultânea com o IRPJ e a CSLL Lançados em Razão da Glosa de Despesas.

Como dito anteriormente, a UTC sofreu fiscalização de IRPJ e tributos reflexos e IRRF referentes aos anos-calendários de 2012 e 2013, em relação às operações realizadas com as empresas MANWIN SERVIÇOS, PARTICIPAÇÕES E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA (Item 8.1 do Relatório Fiscal), MRTR GESTÃO EMPRESARIAL LTDA - ME (Item 8.1 do Relatório Fiscal) e JOVIME CONSULTORES LTDA (Item 8.2 do Relatório Fiscal).

De acordo com o Relatório Fiscal que ensejou o auto de infração ora impugnado, em razão das declarações do Sr. RICARDO RIBEIRO PESSÔA e do Sr. WALMIR PINHEIRO SANTANA no curso da investigação criminal mencionada no Relatório Fiscal, supostamente restou comprovado que as contratações das empresas acima indicadas eram em sua maior parte fictícias e que o dinheiro objeto dessas operações era destinado ao pagamento de taxa em favor de integrantes da Administração Pública Federal para viabilizar a vitória da UTC nas licitações promovidas pela empresa PETROBRÁS.

Em razão disso, a Autoridade Fiscal glosou as despesas contabilizadas pela UTC decorrentes dessas operações, acrescendo-as ao Lucro Líquido dos anos-calendário de 2012 e 2013.

Adicionalmente, a Autoridade Fiscal considerou os valores decorrentes dessas operações como pagamento sem justa causa ou a beneficiário não identificado e, novamente, tributou esses valores pelo IRRF à alíquota de 35%, nos moldes do art. 61 da Lei nº 8.981/1995, regulamentado pelo art. 674 do Decreto nº 3000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), também acrescido de multa de ofício qualificada (150%) e juros de mora.

Indevidamente, a Autoridade Fiscal tributou a mesma operação duas vezes, pois reduziu o montante de Prejuízo Fiscal e de Base de Cálculo Negativa de CSLL dos anos-calendário de 2012 e 2013, bem como lançou IRRF.

Tanto é assim que as notas fiscais que embasam os pagamentos considerados indevidos pela Autoridade Fiscal, os quais ensejaram a tributação pelo IRRF, são as mesmas que originaram os custos glosados pela fiscalização, que acarretaram na redução do montante de Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da CSLL dos anos calendários de 2012 e 2013.

Ademais, importante esclarecer aqui que, embora não haja cobrança de IRPJ e de CSLL na autuação deflagrada, inegavelmente a mesma glosa impactou em ajuste do montante do Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da CSLL, bem como ensejou na incidência do IRRF.

Diante desse fato, surge o seguinte questionamento: o ordenamento jurídico tributário permite que o Fisco Federal exija o IRRF nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981/1995, e ao mesmo tempo proceda a glosa das despesas para a apuração do IRPJ e CSLL? Nesse ponto, cumpre registrar que tanto a legislação, quanto a jurisprudência pátria, são contrárias a essa cumulação de efeitos tributários (glosa de despesas e tributação de IRRF), impondo-se o cancelamento do auto de infração, como será adiante pormenorizado.

A legislação de imposto de renda sempre cuidou de coibir práticas que implicassem na redução indevida do Lucro Líquido a ser levado à tributação. Sobre o tema, o art. 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, posteriormente revogado pelo art. 36, IV, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, dispunha o seguinte:

"Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995)

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios." (grifos acrescidos)

De acordo com esse dispositivo legal, em regra, sempre que fosse verificada a redução imprópria do Lucro Líquido, presumia-se transferência indevida de receita para o sócio a ensejar tributação pelo IRRF à alíquota de 25%, que posteriormente foi majorada para 35% em razão do disposto no art. 62 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, a seguir elencado:

"Art. 62. A partir de 1º de janeiro de 1995, a alíquota do Imposto de Renda na fonte de que trata o art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992, será de 35%."

Por meio do art. 44 da Lei nº 8.541/1992, o legislador criou uma presunção de recebimento de receita pelo sócio quando fosse verificada a redução indevida o Lucro Líquido pela pessoa jurídica, a justificar a tributação cumulativa pelo IRPJ e pelo IRRF sobre o mesmo fato. Nesse caso, o IRRF tinha natureza de penalidade a ser adicionalmente aplicada ao contribuinte em razão do desvirtuamento do Lucro Líquido, tanto que esse dispositivo legal se encontrava no "Capítulo II - Da Omissão de Receita" do "Título IV - Das Penalidades".

Por outro lado, neste mesmo artigo 44, em seu parágrafo 2º, acima transcrito, resta evidente que essa tributação na fonte de 35% **"não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios"**.

Ou seja, somente há possibilidade de cumulação do IRPJ com o IRRF quando possa presumir que o valor glosado, que implicou na redução indevida do lucro líquido, tenha sido transferido a um dos sócios ou acionistas.

Assim, a aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981/1995, invocado na autuação ora em análise, ficou restrito às situações nas quais o Fisco constatasse a existência de um pagamento, cujo beneficiário ou causa não fosse comprovada, vejamos:

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

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

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

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

Nesses termos, cumpre registrar, também o art. 674 do Decreto nº 3.000/1999, que regulamenta tal dispositivo legal:

"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)."

Esse dispositivo legal era reservado àquelas situações em que o Fisco Federal verificava a existência de pagamento, mas não do seu beneficiário ou causa, ressalvadas as hipóteses previstas no art. 44 da Lei nº 8.541/1992. Tanto é assim que o art. 61 da Lei nº 8.981/1995 expressamente ressalva o "disposto em normas especiais".

Não sendo possível a tributação da operação pelo IRPJ, ante a inexistência das informações necessárias para tanto, atrai-se a norma do art. 61 da Lei nº 8.981/1995. Era vedada, no entanto, a cumulação do IRPJ e do IRRF em razão desses pagamentos, porque essa era hipótese especificamente tratada pelo art. 44 da Lei nº 8.541/1992.

A prova de que esses dispositivos legais (art. 44 da Lei nº 8.541/1992 e art. 61 da Lei nº 8.981/1995) não tratavam da mesma hipótese tributária é que a Lei nº 8.981/1995 que instituiu o art. 61 e, simultaneamente, majorou a alíquota do IRRF do art. 44 da Lei nº 8.541/1992 de 25% para 35%. Se os dispositivos tratassem da mesma hipótese tributária, não haveria razão para a equiparação de suas alíquotas, bastava revogar um dos dispositivos.

Demais disso, quando o legislador quis prever a possibilidade de cobrança cumulativa do IRRF e do IRPJ em razão da redução indevida do Lucro Líquido, o fez expressamente, como no art. 44 da Lei nº 8.541/1992, em que autorizou a cobrança do IRRF "sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica."

E mais: para evitar abuso por parte do Fisco, o art. 44, § 2º, da Lei nº 8.541/92 expressamente consignou que "O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios.". Ou seja, a redução do Lucro Líquido a permitir a presunção de transferência de receita a pessoa física e, conseqüentemente, a tributação pelo IRRF e pelo IRPJ era excepcional e, por isso, nem toda glosa de despesa poderia atrair a aplicação da norma disposta nesse art. 44.

No entanto, com o advento da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, a norma disposta no art. 44 da Lei nº 8.541/1992 foi revogada. Foi excluída do ordenamento jurídico a hipótese de tributação pelo IRRF cumulada com o IRPJ e CSLL em razão de operação que implique redução indevida do Lucro Líquido, seja pela omissão de receitas, seja pela glosa de despesas.

Além disso, a Lei nº 9.249/1995 optou por tributação segregada do rendimento, ou seja, se o rendimento foi tributado na pessoa jurídica não será mais tributado em pessoa física ou em outra pessoa jurídica que eventualmente seja beneficiária desse recurso, como consta do seu art. 24, adiante indicado:

"Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime

de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Para a determinação do valor da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep, na hipótese de a pessoa jurídica auferir receitas sujeitas a alíquotas diversas, não sendo possível identificar a alíquota aplicável à receita omitida, aplicar-se-á a esta a alíquota mais elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas pela pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se ao recolhimento da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, calculadas por unidade de medida de produto, não sendo possível identificar qual o produto vendido ou a quantidade que se refere à receita omitida, a contribuição será determinada com base na alíquota ad valorem mais elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas pela pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º Na determinação da alíquota mais elevada, considerar-se-ão: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - para efeito do disposto nos §§ 4o e 5o deste artigo, as alíquotas aplicáveis às receitas auferidas pela pessoa jurídica no ano-calendário em que ocorreu a omissão; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II - para efeito do disposto no § 5o deste artigo, as alíquotas ad valorem correspondentes àquelas fixadas por unidade de medida do produto, bem como as alíquotas aplicáveis às demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)"

Após a promulgação da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que é posterior à edição do art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, a incidência do IRRF à alíquota de 35% ganhou novo contorno. A Lei nº 9.249/1995 buscou prestigiar, a incidência do tributo alternativamente, face a pessoa jurídica ou face a pessoa física.

A única hipótese em que a legislação expressamente previa essa cumulação (IRRF e IRPJ - e reflexos) em função da redução indevida do Lucro Líquido foi revogada (art.

44 da Lei nº 8.541/1992). Se o legislador desejasse manter no ordenamento jurídico essa hipótese, certamente teria previsto na Lei nº 9.249/1995, o que não ocorre no caso.

Para as pessoas tributadas pelo Lucro Real, quando determinado custo é glosado, aumenta-se o Lucro Líquido e, conseqüentemente, sobre esse lucro majorado incide IRPJ e CSLL, ou ainda, como no caso em tela, não se apurando lucro, tais despesas são reduzidas do Prejuízo Fiscal. Em sendo glosado o custo, não se pode exigir cumulativamente o IRRF sobre o pagamento dessas despesas com base no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995.

Interpretando-se o art. 61 da Lei nº 8.981/1995 de forma sistêmica, verifica-se que, após o advento da 9.249/1995, não é possível fazer incidir sobre a mesma situação fática tributação pelo IRPJ e CSLL em razão da glosa de despesas e pelo IRRF em virtude do não reconhecimento dos pagamentos realizados dessas mesmas despesas.

Isto porque, atualmente não há disposição legal que ampare esta prática no ordenamento jurídico pátrio.

Ocorre que a DRJ em Brasília, ao adotar interpretação completamente equivocada acerca das razões de defesa trazidas pela RECORRENTE em sua impugnação, concluiu que a referida empresa queria aplicar ao caso as disposições contidas na Lei nº 8.541/92 que tratavam de omissão de receita, o que não ocorreu no caso concreto.

Na verdade, o que se pretendeu foi demonstrar que a única hipótese em que a legislação expressamente previa essa cumulação (IRRF e IRPJ - e reflexos) em função da redução indevida do Lucro Líquido era a veiculada no artigo 44 da Lei nº 8.541/92 - que foi revogada e que atualmente não há disposição legal que ampare esta prática.

Sendo assim Nobres Conselheiros, se no caso sob análise, os custos das operações de contratação das empresas MANWIN SERVIÇOS, PARTICIPAÇÕES E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, MRTR GESTÃO EMPRESARIAL LTDA - ME e JOVIME CONSULTORES LTDA foram glosados ensejando a redução dos montantes de Prejuízo Fiscal e de Base de Cálculo Negativa de CSLL, a Autoridade Fiscal não pode exigir cumulativamente o IRRF sobre o pagamento dessa despesa/custo com base no art. 61 da Lei nº 8.981/1995, como o fez no caso concreto, uma vez que isto implicaria em *bis in idem* e confisco.

Há, portanto, limites e condições para a aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981/1995, que se restringe às hipóteses em que não foi possível o recálculo do Lucro Líquido, ou quando os contribuintes estão sujeitos à tributação pelo regime do Lucro Presumido ou Simples Nacional.

Não custa repetir: as disposições do art. 61 da Lei nº 8.981/1995 aplicam-se aos casos em que o Fisco Federal não consegue calcular o IRPJ e a CSLL, o que não é o caso do auto de infração ora impugnado.

Ora, se o Fisco Federal entende que a contratação não foi efetivamente realizada, pode desconsiderar esses valores como despesa da contratante (se não há serviços, não há despesa) ou considerar que a empresa contratante transferiu recurso indevidamente a terceiros sem razão; mas não pode realizar ambas as ações e tributar o contribuinte duas vezes sobre o mesmo fato jurídico.

Aliás, o CARF tem inúmeros precedentes pela impossibilidade de cumular a cobrança de IRRF e IRPJ e reflexos sobre uma mesma situação fática, especialmente na hipótese de glosa de despesa de empresa optante pelo Lucro Real. Há, inclusive, precedentes da sua Câmara Superior nesse sentido, o que demonstra que a jurisprudência administrativa resta consolidada em favor do contribuinte e contra o lançamento tributário ora impugnado, como constam das ementas adiante transcritas:

"Assunto: Imposto de Renda Retido na Fonte - IRFonte

IRFONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº8.981, DE 1995 -LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO LIQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO -INCOMPATIBILIDADE. A aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, está reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real. Precedente da CSRF. Acórdão nº CSRF/04-01 094. Jul. 03/11/2008 Rel. Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro. No caso concreto, por presunção, foi considerado omissão de receita o dinheiro creditado em conta bancária da empresa no dia 18/02/97. Assim, se houve receita omitida aumentou-se o lucro e exigiu-se IRPJ, CSLL, COFINS, PIS. Todavia, quando o dinheiro saiu do caixa da empresa para pagar, com juros, o valor que foi considerado receita omitida, tal importância não pode ser considerada pagamento sem causa, sob pena de efetivamente confirmar que não se tratava de receita omitida, mas sim empréstimo com obrigação de restituição dos valores. Recurso especial negado." (Processo nº 10730.004442/2002-12; Recurso Especial do Procurador nº 143.457; Acórdão nº 9202-00.686 - 2a Turma; Relator(a) Moises Giacomelli Nunes da Silva Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 13 de abril de 2010)

"IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 1999 IRFONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº. 8981/95 - LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO LIQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO -INCOMPATIBILIDADE - A aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real. Recurso Especial do Procurador Negado."

(Processo nº 19515.000085/2004-96, Recurso Especial do Procurador nº 104144.451, Acórdão nº 04-01.094 - 4º Turma; Câmara Superior de Recursos Fiscais, Relator Ivete Malaquias, Sessão de 03 de novembro de 2008).

Essas decisões da Câmara Superior de Recurso Fiscais, ambas julgadas definitivamente, representam o posicionamento do CARF sobre o tema, a corroborar com os argumentos já expostos pela empresa.

Tanto é assim que as Câmaras do CARF têm replicado o entendimento pela impossibilidade de cumulação da cobrança do IRPJ e CSLL em razão de glosa de despesas e do IRRF com fundamento na ocorrência de pagamento sem causa ou a beneficiário desconhecido. Do extenso catálogo de julgados sobre a tema, indicamos as seguintes ementas:

"IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA. A tributação do IR-Fonte por pagamento sem causa, não se confunde com a glosa de despesas, por falta de comprovação da necessidade, ainda que baseados nos mesmos elementos de prova. Toda a constatação de que a empresa efetivamente realizou os pagamentos, não autoriza, por si só, a tributação do IR-Fonte com base no artigo 61 da Lei 8.981/1995. Recurso Voluntário Provido."

(PA nº 18471.002033/2002-83; Acórdão nº 1402-00.441; Quarta Câmara da Segunda Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; Relator(a) Antônio José Praga de Souza; Data da Sessão 24/02/2011)

"IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. Mostra-se contraditória a tributação, como pagamentos sem causa, de pagamentos inexistentes. O registro contábil de pagamento de compras da filial não autoriza, por si só, além da exigência do IRPJ, a cobrança pelo Fisco do TRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado."

(PA nº 11065.003531/2010-04; Acórdão nº 1402-001.714; Quarta Câmara da Segunda Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; Relator(a) Frederico Augusto Gomes de Alencar; Data da Sessão 04/06/2014.)

Contudo, tais precedentes foram ignorados pela DRJ em Brasília, que sequer trouxe um só julgado hábil a validar o entendimento adotado.

Ante as razões ora expostas, bem como a jurisprudência deste Tribunal sobre o tema, a RECORRENTE requer seja reformado o v. acórdão prolatado pela DRJ em Brasília/DF, determinando-se o cancelamento do lançamento na parte que imputa ao contribuinte o IRRF, acrescido de multa de ofício qualificada e juros de mora, objeto do art. 61 da Lei nº 8.981/1995, ante a completa ausência de autorização legal para sua cobrança em concomitância com o IRPJ e a CSLL oriundos de glosas de despesas.

III.3 - Ausência de Subsunção dos Fatos à Regra de Incidência do Artigo 61, §1º, da Lei nº 8.981/95 - Pagamentos Realizados a Beneficiários Identificados e Com Causa Determinada

Como visto, a despeito das glosas de IRPJ e CSLL, a fiscalização também procedeu ao lançamento do IRRF à alíquota de 35% em face da RECORRENTE, invocando, para tanto, o disposto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, *in verbis*:

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

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

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

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

Da norma jurídica acima colacionada podem-se extrair duas situações de incidência do IRRF:

- (i) o IRRF deverá incidir sobre os pagamentos realizados a beneficiários não identificados;
- (ii) o IRRF também poderá incidir quando não for comprovada sua causa.

Pois bem, no caso em tela são facilmente identificáveis os beneficiários bem como a causa dos pagamentos realizados, de modo que o IRRF é indevido!

(I) Quanto aos Beneficiários Identificados:

Inicialmente importante esclarecer que os beneficiários dos pagamentos realizados pela RECORRENTE **já estão identificados pela própria autoridade** fiscal em seu Relatório Fiscal, quais sejam: MANWIN SERVIÇOS, PARTICIPAÇÕES E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, MRTR GESTÃO EMPRESARIAL LTDA - ME e JOVIME CONSULTORES LTDA.

Em que pese as empresas beneficiárias terem sido identificadas, os Srs. Agentes Ficiais asseveraram no TVF que o fundamento da autuação fiscal seria o "pagamento a beneficiário não identificado":

"10.7. Na auditoria de que tratamos, restou claro que o pagamento ao esquema criminoso fez-se de forma sub-reptícia, camuflada em contrato inverídico. Esta maneira serviu para não identificar os beneficiários das propinas pagas pelo esquema criminoso, notadamente e comprovadamente no caso das empresas MRTR, MANWIN e JOVIME. Portanto, trata-se de pagamento a beneficiário não identificado, eis que o fluxo dos recursos da propina paga passam pelas pessoas jurídicas do operador, para em seguida chegar aos omitidos beneficiários das propinas."

Ou seja: apesar de ter alegado que os pagamentos realizados pela RECORRENTE teriam sido a beneficiários não identificados, a fiscalização sempre teve amplo conhecimento acerca de todas as empresas receptoras dos recursos financeiros.

Esta simples constatação, infirmaria, a um só tempo, a aplicação da norma disposta no citado artigo 61 da Lei nº 8.981/95 e o presente lançamento de ofício, fadado ao insucesso, uma vez que jamais se ocultou a identificação dos beneficiários dos pagamentos. Pelo contrário, os beneficiários dos pagamentos efetuados pela RECORRENTE sempre foram conhecidos.

Veja-se que a realização desta providência tem o intuito apenas de confirmar que os beneficiários dos pagamentos efetuados pela RECORRENTE sempre foram conhecidos, com vista de infirmar a exigência fiscal do IRRF com base nas disposições artigo 61 da Lei nº 8.981/95 e não de provar que os registros contábeis da referida são verdadeiros.

Assim sendo, a fundamentação trazida pela DRJ em Brasília a este respeito, não se presta ao fim pretendido, que é conferir legitimidade a exigência do IRRF em face da ora RECORRENTE.

Ademais, é inegável que os pagamentos refutados pelo Fisco não careciam de nenhum dos elementos indispensáveis para que ocorresse a sua correta imputação aos respectivos beneficiários, os quais, por sua vez, certamente reconheceram estas receitas e as tributaram. Ora, em momento algum a autoridade fiscal se preocupou em verificar se estas receitas auferidas pelas empresas beneficiárias foram por elas tributadas!

Deveras, ao contrário do que fora alegado pelos Srs. Agentes, o dispositivo legal em estudo não comporta juízo de valor quanto à licitude da causa, mas sim quanto a sua existência.

Isso porque a finalidade de tal previsão legal é tributar, em regime de substituição tributária, aquela fonte pagadora que não possibilitar ao Fisco a tributação do real beneficiário dos pagamentos.

Nesse sentido, confirmam-se alguns comentários relacionados ao artigo 674 do RIR/99, cuja redação é idêntica àquela disposta no artigo 61 da Lei nº 8.981/95:

"(...) a sua aplicação está delimitada pela sua diretriz básica, qual seja, a impossibilidade criada pela pessoa jurídica pagadora no alcance do real titular da renda presente no pagamento efetuado. Assim, a prova do fato tributado não se exaure com a simples indicação que na escrituração não há indicação do beneficiário do pagamento. A investigação deve ser

aprofundada no sentido de revelar - e tributar - o real titular da renda vinculada ao referido pagamento. (...)”

(VALERO, Luiz Martins. Regulamento do imposto de renda 1999 anotado e comentado. São Paulo: FiscoSoft, 2014. v.2. 17. ed. p. 160.)

Assim, na remota hipótese de se considerar que o raciocínio do Sr. Agente Fiscal está correto, restou incontroversa, no próprio TVF, a identificação dos beneficiários dos pagamentos realizados pela RECORRENTE, razão pela qual se verifica que não há qualquer impedimento para a tributação das pessoas jurídicas que, eventualmente, sofreram os acréscimos patrimoniais decorrentes dos pagamentos em exame.

(II) Quanto à Causa dos Pagamentos:

Descabe invocar, ainda, para o caso em tela, a aplicação do §1º do artigo 61 da Lei nº 8.981/95, pois ela abriga e se relaciona apenas àquelas situações em que, existindo pagamentos, não for comprovada a sua causa, dando azo à incidência de IRRF à alíquota de 35%.

Inobstante a dicção expressa no sentido de tributar os pagamentos sem causa, os Srs. Agentes Fiscais defenderam no TVF a tributação pelo IRRF, com fundamento no aludido dispositivo legal, sob a alegação de que os pagamentos realizados pela RECORRENTE careceriam de motivo lícito e que não teria sido comprovado no caso concreto a causa dos pagamentos efetivados, a se justificar a aplicação das disposições do § 1º do artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

O equívoco cometido pelos Srs. Agentes Fiscais é patente, mas compreensível sob o ponto de vista doutrinário, uma vez que as expressões causa e motivo sempre geraram dúvidas aos operadores do Direito.

Contudo, este equívoco não poderá ser mantido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, já que não se pode confundir a causa de uma obrigação com os motivos que levaram a sua criação, pois estes últimos (motivos) são pessoais e particulares, sendo irrelevantes para o Direito, como ensina Sílvio de Salvo Venosa:

“Deve ser entendido como 'causa' do ato o fundamento, a razão jurídica da obrigação.

No campo jurídico, quando uma pessoa se obriga, ela o faz por um fundamento juridicamente relevante. Não se confunde, sob o prisma jurídico, o motivo com a causa. Podemos dizer que a causa é o motivo juridicamente relevante. Em razão das dificuldades que apresenta, entre nós a causa é substituída pelo objeto, entre os requisitos essenciais dos negócios jurídicos (art. 104; antigo, art. 82). Não obstante isso, como por vezes o ordenamento civil faz referência à causa, é importante que a ela se faça referência.

Um exemplo prático poderá ilustrar a matéria. Não se confunde a causa, ou o fim imediato e essência em que se baseia a obrigação, com o motivo, ou seja, o fim mediato, particular ou pessoal da mesma obrigação. Apenas a causa

terá relevância para o Direito, os motivos não. Assim, suponhamos um comerciante que, tendo em mira evitar a concorrência que lhe faz outro da mesma localidade, compra o estabelecimento deste último. O fim pessoal, mediato, particular do negócio é a eliminação da concorrência, porém esse motivo não apresenta relevância jurídica. O fim imediato da obrigação, a causa, o que determinou o contraimento da obrigação, juridicamente falando, é o que se avençou no adquirente em pagar o preço e no alienante de transferir a propriedade do estabelecimento. **O ordenamento não toma conhecimento dos motivos pessoais e particulares.**" (g.n.) (VENOSA, Sílvio de Salvo Venosa. Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos. 9a ed. São Paulo: Atlas, 2009, pp. 21-23)

Os trechos acima transcritos fixam importantes premissas que devem nortear o julgamento da situação que verte dos presentes autos, quais sejam: (i) sob o prisma jurídico não se pode confundir o motivo com a causa; (ii) os motivos pessoais e particulares são irrelevantes ao Direito e (iii) apenas a causa tem relevância jurídica.

Justamente por entender dessa maneira é que o legislador, em matéria tributária, estabeleceu no §1º, do artigo 61, da Lei nº 8.981/95 que apenas os pagamentos sem causa estão sujeitos à cobrança do IRRF à alíquota de 35%.

Como se pode perceber, a licitude da causa possui apenas relevância para análise acerca da validade dos negócios jurídicos. Nesse sentido, uma vez percebido algum vício com relação à causa do negócio jurídico, ele será considerado sem efeitos.

Destarte, sob a ótica do Direito Tributário, se (i) houver um contrato de prestação de serviços; (ii) com causa lícita; (iii) cujo serviço prestado seja usual e necessário à atividade da pessoa jurídica contratante, logo (iv) poderá ocorrer a dedutibilidade da despesa das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL com fundamento no artigo 299 do RIR/99.

No raciocínio em questão, onde a licitude da causa é relevante, tem-se as seguintes consequências caso o objeto do negócio jurídico seja considerado ilícito: invalidade do contrato de prestação de serviços celebrado e glosa das despesas cujos pagamentos sejam decorrentes de tal contrato.

Na situação analisada no presente caso, como já se mencionou, já ocorrera o lançamento de ofício, com glosas de despesas supostamente não comprovadas e a conseqüente adição dos valores outrora deduzidos às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a fim de se exigir da RECORRENTE a diferença de tributos apurada.

Assim, para fins tributários, a ilicitude com relação à causa do negócio jurídico já trouxe como reflexo a glosa das despesas incorridas, porém, jamais poderia ser desconsiderada tal causa, utilizando tal situação para justificar a exigência do IRRF, como pretendeu fazer, tanto a autoridade fiscal, como a própria DRJ em Brasília/DF.

Veja-se que a DRJ em Brasília/DF apenas encampou as razões que fundamentaram o lançamento de ofício e que constaram do Termo de Verificação Fiscal, não tendo se pronunciando propriamente sobre as alegações que foram trazidas à lume pela RECORRENTE, que são plenamente hábeis a demonstrar a falta de subsunção do caso concreto à regra prevista no artigo 61, §1º, da Lei nº 8.981/95.

Não obstante, visando a demonstração acerca da necessidade de cancelamento do IRRF em espeque, ainda se faz necessário expor os demais equívocos cometidos pelos Srs. Agentes Fiscais e que foram mantidos pela DRJ em Brasília/DF.

Em diversas passagens do Relatório Fiscal, a fiscalização empreendeu grande esforço para consignar, de forma equivocada, que a causa dos pagamentos realizados pela RECORRENTE era o pagamento de propinas e não a contratação de serviços.

Apenas *ad argumentandum*, considerando-se que os pagamentos realizados pela RECORRENTE tiveram como causa o pagamento de valores destinados a agentes públicos e políticos, por certo que o motivo seria a realização de obras para a Petrobrás.

Nessa toada, ainda que a redação do §1º do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 estabelecesse que, além da sua causa, houvesse a necessidade de comprovação do motivo do pagamento, no presente caso existiria a comprovação dos dois elementos (causa e motivo).

Por todo o exposto, como restou devidamente demonstrado, incorre no presente caso a subsunção dos fatos narrados à hipótese de incidência tributária do IRRF (artigo 61, caput e §1º, da Lei nº 8.981/95), na medida em que há a correta identificação (i) dos beneficiários dos pagamentos e (ii) da sua causa, razão pela qual outra não é conclusão senão a de que deve haver o cancelamento integral do crédito tributário cobrado a título de IRRF, com a respectiva reforma do v. acórdão da DRJ.

III.4- Das Regras para tributação do IRRF

O IRRF tem natureza de antecipação do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas - contribuintes de fato do imposto.

Tanto assim o é, que a lei atribui à fonte pagadora o dever de retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, mas a legislação determina que a apuração definitiva de renda seja efetuada pelo contribuinte - pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que a receita for tributada.

De forma que no ajuste anual, todos os valores retidos na fonte durante o ano-calendário são abatidos do valor real apurado pelo contribuinte de fato a título de imposto de renda para o período.

Se o IRRF não fosse uma mera antecipação do IRPJ devido ao final do ano-calendário, a legislação não permitiria o seu abatimento na apuração do imposto devido.

Nestes termos, independente da discussão sobre a prestação efetiva dos serviços pelas pessoas jurídicas elencadas no item 8 do Relatório Fiscal, fato é que não existem dúvidas de que os pagamentos foram efetuados pela UTC PARTICIPAÇÕES S/A em razão dos contratos firmados.

Ressalte-se que a própria fiscalização reconhece a existência destes pagamentos, apenas questionando a licitude das operações.

E como os pagamentos efetuados foram contabilizados como receitas pelas mencionadas empresas e levados à tributação do IRPJ pelas mesmas, o que poderá ser confirmado pelo fisco federal em diligência a ser realizada in loco em seus estabelecimentos, a RECORRENTE não poderia ser responsabilizada pelo recolhimento de imposto incidente sobre receita já contabilizada e tributada pelo contribuinte de fato.

Veja-se nobres Julgadores, que a intenção do legislador com a criação do instituto previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95 foi garantir o recolhimento do imposto de renda sobre o rendimento (receita) auferido quando não identificado o beneficiário do pagamento.

Assim sendo, como no caso concreto todos os beneficiários foram identificados, inclusive pela própria fiscalização, e os pagamentos efetuados pela RECORRENTE foram devidamente contabilizados e tributados pelos contribuintes de fato (que são as empresas jurídicas listadas no item 8 do Relatório Fiscal), inexistente qualquer razão para que seja imputado à RECORRENTE o dever de recolher o IRRF no importe de 35%, nos moldes consignados pelo artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

Ora não é plausível e tampouco legal, exigir que a RECORRENTE pague novamente o imposto que já foi recolhido pelo contribuinte de fato.

Ademais, cumpre salientar que como a autuação foi promovida depois de encerrados os anos-calendários de 2012 e 2013, caberia ao fisco exigir o Imposto de Renda devido diretamente dos contribuintes de fato e não da empresa RECORRENTE, que é mero agente retentor.

Sendo que, a RECORRENTE cumpriu devidamente com o seu papel, tendo promovido a retenção em relação aos pagamentos efetuados às empresas que foram listados no Item 8 do Relatório Fiscal, quando a prestação do serviço assim exigia.

Aliás, a própria fiscalização reconheceu que a RECORRENTE promoveu a devida retenção do IR em relação aos pagamentos que efetuou durante os anos calendários fiscalizados, tendo efetivado o devido abatimento de tais valores quando do cálculo do IRRF, conforme evidencia o Demonstrativo de Cálculo de fls. 475/476.

Nestes termos, é de rigor o cancelamento da autuação de IRRF no caso concreto, a fim de evitar a dupla tributação de uma mesma receita e a responsabilização indevida da empresa RECORRENTE

III.5 - Da Improcedência das Glosas - Despesas/Custos Necessárias à Atividade da RECORRENTE

Como efeito, a glosa perpetrada calcou-se na premissa de que os serviços contratados não teriam sido efetivamente prestados.

Assim, ainda que a fiscalização tivesse comprovado que parte dos serviços contratados não foram prestados à maneira como foram descritos nos termos contratuais, ainda assim não poderiam ser glosadas como ocorreu no caso em análise.

Isto porque, ainda que pudéssemos afirmar que parte dos valores pagos às empresas citados no item 8 do relatório fiscal foram destinadas para gerar "caixa dois", possibilitando assim o pagamento de valores para agentes públicos no exercício de funções ligadas à alta cúpula da PETROBRAS, e, igualmente, para agentes políticos, filiados a diversos partidos com expressão no cenário do Poder Legislativo e Poder Executivo, somente o foram para que a RECORRENTE pudesse ser contratada pela PETROBRAS. Definitivamente a RECORRENTE viu-se compelida a se utilizar deste expediente.

Veja-se que, ainda que a real causa de parte das despesas glosadas tenha sido declarada sob outra roupagem, em verdade, esta necessidade de arrumar um meio de justificá-las, reforça a imprescindibilidade de sua ocorrência para que a RECORRENTE reunisse as condições indispensáveis para continuar a operar na área de sua expertise, qual seja, a área de Gás e Petróleo, sobretudo em prol da PETROBRAS!

Como que em uma encruzilhada, não restava alternativa à RECORRENTE, caso quisesse continuar atuando junto à estatal, senão ceder à praxe sistêmica de arcar com os custos de pagamentos de valores tanto para Diretores do alto escalão da empresa, quanto para políticos embrenhados no esquema.

Era, pois, pressionada em ambas as frentes (Diretoria e políticos), pressão esta facilmente visualizada na ilustração utilizada pelo próprio MPF (Ministério Público Federal) para sintetizar o fluxo de corrupção investigado na "Operação Lava Jato", a qual já fora colacionada anteriormente.

Assim, as empreiteiras, tais quais a RECORRENTE e o Grupo UTC, tinham que realizar pagamentos i) para as Diretorias da PETROBRAS supramencionadas, ii) para os denominados operadores deste sofisticado esquema e iii) para os políticos que, igualmente, se beneficiavam - e muito! - desta prática de mercado, que tinham por fito garantir que as empresas pudessem continuar a celebrar contratos e realizar obras públicas, em fiel cumprimento ao seu objeto social.

Nesse passo, despojado de qualquer juízo de valor que pudesse recair sobre a conduta da RECORRENTE e do Grupo UTC, haja vista que este incumbe à seara penal, no âmbito tributário, resta claro e incontestado que tais custos objeto das glosas perpetradas, na verdade, subsumem-se, inquestionavelmente, ao conceito de despesa necessária, dedutível da base de cálculo das exações em epígrafe.

Isso porque, efetivamente incorridas (não há dúvidas de que foram pagas as quantias), regularmente escrituradas e declaradas ao Fisco (como se extrai do próprio Relatório Fiscal), há inapelável incidência do que preleciona o art. 299 do RIR/1999, in verbis

"Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º)."

Note-se, pois, que os gastos gerados pelo imprescindível pagamento de valores para agentes públicos e políticos atendem plenamente ao conceito do § 1º supratranscrito, na medida em que para que toda e qualquer contratação pela PETROBRAS fosse realizada, exigia-se da RECORRENTE, essencialmente, o desembolso dos valores por ela declarados, para que, assim, pudesse concretizar a exploração das atividades, principais ou acessórias, vinculadas às suas fontes produtoras de rendimentos.

O pagamento de tais valores, era, portanto, uma *conditio sine qua non* para que a RECORRENTE desempenhasse as suas atividades empresariais, obtendo receitas indispensáveis à sua manutenção e sobrevivência, mormente em tempos de crise e estagnação de outros clientes do setor privado.

Ademais, não se pode olvidar que as despesas relacionadas ao pagamento dos aludidos valores, tal como preleciona o § 2º do artigo 299 do RIR/99, ocorria comumente no tipo de operação entabulada entre a RECORRENTE e a PETROBRAS, caracterizando a usualidade ou habitualidade da despesa na realização desta espécie de negócio/contratação.

Prova disso é o quantum desembolsado pela RECORRENTE ao longo dos anos-calendários de 2012 e 2013, em prol das empresas listadas no Item 8 do Relatório Fiscal que acompanha os autos de infração lavrados e ora guerreados, a fim de assegurar sua contratação para a realização de suas atividades.

Ressalte-se, inclusive, que algumas empresas foram beneficiárias de pagamentos periódicos.

Assim, conclui-se que, além de ser compelida a aderir a tal prática, para que pudesse se manter em condições de paridade com as demais empreiteiras atuantes no mercado, a RECORRENTE (como parte integrante do Grupo UTC) teve de fazê-lo reiteradas vezes, com a habitualidade exigida para que novas contratações pudessem se efetivar e ela pudesse continuar operante na área de Gás e Petróleo.

Posto isso, não pode o Fisco, restringir a admissibilidade de despesas que, à luz da norma tributária e de sua interpretação teleológica, preenchem, a um só tempo, o conceito de necessidade e usualidade.

Contudo, a despeito dos argumentos trazidos a lume pela RECORRENTE a este respeito, a DRJ em Brasília/DF limitou-se a afirmar que a prática adotada pela empresa era ilícita e que em razão disso não haveria como classificar as despesas decorrentes do pagamento para agentes público, como necessárias.

E ao agir assim, mais uma vez a DRJ em Brasília/DRF equivocou-se porque a conduta ilícita já está sendo penalizada no âmbito do direito penal, conforme foi asseverado na impugnação administrativa apresentada.

Veja-se, que neste ponto é importante discernir as consequências penais das tributárias. No âmbito penal tal prática já foi penalizada, de acordo com a legislação de regência, através dos Acordos de Colaboração firmados pelos Srs. Ricardo Ribeiro Pessoa e

Walmir Pinheiro Santana. No âmbito da pessoa jurídica, o Acordo de Leniência foi firmado com o Ministério da Transparência Fiscalização e Controle - CGU. Contudo, na seara tributária há que se interpretar e aplicar a lei específica, e, assim o fazendo, não restam dúvidas quanto à dedutibilidade integral das despesas em tela.

Nesse sentido, o Egrégio CARF já se pronunciou, inclusive em arestos recentes, assegurando que, uma vez demonstradas a necessidade e habitualidade da despesa para a consecução do seu objeto social, é franqueado às pessoas jurídicas sua dedutibilidade da base de cálculo de tributos tais como o IRPJ e CSLL. Vejamos:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

DESPESAS. NECESSIDADE.

São admissíveis como operacionais as despesas não computadas nos custos, **necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora** e que sejam usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividade da empresa.

(...)"

(PA nº 11516.722027/2014-77; Acórdão nº 1401-001.718; Quarta Câmara da Primeira Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; Relator (a) Antonio Bezerra Neto; Data da Sessão 14/09/2016.) (grifos acrescidos)

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2008, 2009, 2010

DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS. COMPROVAÇÃO, NORMALIDADE. NECESSIDADE.

Se as despesas incorridas pelo contribuinte são necessárias e possuem **vínculo direto com sua atividade fim**, bem como, estão devidamente comprovadas, não há razão para glosa da dedução.

(...)"

28

(PA nº 10855.722025/2013-93 ; Acórdão nº 1201-001.530; Segunda Câmara da Primeira Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; Relator(a) Luis Fabiano Alves Penteado; Data da Sessão 06/10/2016.) (grifos acrescidos)

Assim, não há que falar que a RECORRENTE pretende se beneficiar da sua própria torpeza, como sugeriu a DRJ em Brasília, especialmente considerando que em relação aos aspectos tributários estão presentes todos os elementos exigidos pela legislação para que a despesa seja reconhecida como necessária para fins de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Nessa senda, não há porque assentir com a manutenção dos autos de infração lavrados, haja vista que decorre de glosas nitidamente improcedentes, dado que o pagamento de valores à Diretoria da PETROBRAS, aos operadores do esquema e aos políticos envolvidos era sistêmico e intrínseco à manutenção da participação do Grupo UTC nos certames licitatórios e na realização de obras públicas para as quais tem vasto know-how, deflagrando-se, assim, o caráter de imprescindibilidade e usualidade com que tais despesas eram pagas pela RECORRENTE e pela demais empresas do grupo.

E tanto estas despesas eram necessárias, que sem a realização das mesmas a RECORRENTE não teria auferido as receitas que foram devidamente declaradas e tributadas pelo Fisco Federal.

Ademais, segundo o princípio contábil da confrontação das despesas, as receitas apenas existem em razão das despesas incorridas para tal fim e, por este motivo é que as despesas e receitas relacionadas a um mesmo fato econômico devem ser contabilizadas e reconhecidas simultaneamente.

Em outras palavras, a despesa é o sacrifício realizado para obtenção de uma receita, de forma que não há que se falar em receita, sem que uma despesa seja devidamente contabilizada e reconhecida no âmbito da contabilidade.

Neste mesmo sentido, seguem as disposições constantes do Pronunciamento Contábil Técnico CPC nº 30, abaixo transcritas:

19. A receita e as despesas relacionadas à mesma transação ou a outro evento devem ser reconhecidas simultaneamente; esse processo está vinculado ao princípio da confrontação das despesas com as receitas (regime de competência). As despesas, incluindo garantias e outros custos a serem incorridos após o despacho dos bens, podem ser mensuradas com confiabilidade, quando as outras condições para o reconhecimento da receita tenham sido satisfeitas. Contudo, quando as despesas não puderem ser mensuradas com confiabilidade, a receita não pode ser reconhecida. Em tais circunstâncias, quaisquer contraprestações já recebidas pela venda dos bens devem ser reconhecidas como passivo.

20. Quando a conclusão de uma transação que envolva a prestação de serviços puder ser estimada com confiabilidade, a receita associada à transação deve ser reconhecida tomando por base o estágio de execução (stage of completion) da transação ao término do período de reporte. O desfecho de uma transação pode ser estimado com confiabilidade quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:

(a) o valor da receita puder ser mensurado com confiabilidade;

- (b) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade;
- (c) o estágio de execução (*stage of completion*) da transação ao término do período de reporte puder ser mensurado com confiabilidade; e
- (d) as despesas incorridas com a transação assim como as despesas para concluí-la puderem ser mensuradas com confiabilidade.

Convergindo com este entendimento, segue igualmente o princípio contábil do regime de competência segundo o qual as despesas e as receitas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independente do recebimento ou pagamento.

Nestes termos, verifica-se com clareza que sem o dispêndio das despesas em questão não haveria que se falar em receita e, portanto, resta inegável a imprescindibilidade destas despesas para a realização do negócio da RECORRENTE, sendo de rigor o afastamento da glosa perpetrada.

III.6 - Da Ausência de Legislação Aplicável em relação à CSLL quanto às Glosas de Despesas Necessárias.

Corroborando com as alegações já realizadas, especificamente em relação à CSLL, vale asseverar que tal improcedência se dá ainda em razão da **ausência de legislação aplicável** às glosas de despesas desnecessárias no cálculo da referida contribuição, senão vejamos.

A Lei n.º 4.506/64, ainda vigente em nossa legislação, dispõe em seu artigo 47 que para fins de IRPJ serão dedutíveis as despesas operacionais necessárias à atividade da empresa.

Ocorre que, para fins da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL (Lei 7.689/88), não há menção expressa na legislação de que as despesas operacionais devam ser necessárias à atividade da empresa. Logo, pode-se concluir que todas as despesas são dedutíveis na apuração da CSLL, exceto aquelas que forem expressamente excluídas por legislação específica para tal.

Especificamente no que tange à CSLL, as autoridades fiscais tentam usualmente aplicar a disciplina do artigo 299 do RIR/99 à determinação da base de cálculo da CSLL, exatamente como procedeu a fiscalização no caso concreto. Essa aplicação decorre de uma interpretação ampla do artigo 57 da Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (com redação dada pela Lei nº 9.065 de 20 de junho de 1995), no sentido de estender toda e qualquer regra de apuração do lucro real à CSLL. Esse entendimento, contudo, estaria equivocado.

A confirmar o equívoco do entendimento mencionado acima, recentemente o artigo 50 da Lei 12.973/2014 determinou expressamente que os novos comandos legais atinentes ao IRPJ previstos nessa lei devem ser aplicados para a CSLL também. Tal técnica legislativa demonstra que os comandos legais relacionados com o IRPJ não são aplicáveis de forma automática para CSLL, de tal sorte que restrições e previsões de qualquer natureza do

IRPJ somente devem ser estendidas para a CSLL caso haja legislação em vigor dispondo nesse sentido, confirmando que não há uma coincidência necessária entre o lucro real e a base de cálculo da CSLL, uma vez que, juridicamente, esses conceitos representam grandezas notadamente independentes e diferentes no ordenamento jurídico nacional.

No Termo de Verificação Fiscal o agente fiscalizador esclarece que está glosando as despesas por entender que a RECORRENTE não fez prova da efetiva prestação de serviços, baseando-se nos artigos 299 e parágrafo único do artigo 217, ambos do RIR/99 e que tratam especificamente do Imposto de Renda.

Em seguida, alterando sua argumentação, o agente fiscal continua sua explanação agora com base no artigo 304, também do RIR/99, entendendo que as glosas se referem a "comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes" sem causa ou sem identificação do beneficiário. Ocorre que, da mesma forma, este dispositivo se refere exclusivamente ao IRPJ, não podendo ser estendido à CSLL.

A própria Receita Federal, diferente do observado nas fiscalizações, já esclareceu através da Solução de Divergência COSIT nº 39/13, em discussão acerca da imunidade, que a base de cálculo da CSLL não necessariamente deve ser a mesma da prevista na apuração do lucro real para fins da apuração do IRPJ e do Adicional de IR, segue trecho da solução de divergência:

"...No intuito de racionalizar procedimentos, o art. 57 (da lei nº 8.981/95) estabelece critérios comuns de apuração do IRPJ e da CSLL. Isso é válido para critérios operacionais de apuração, mas não para definir regras de incidência."

Da mesma forma tem entendido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), conforme alguns exemplos de julgados favoráveis ao contribuinte:

"APURAÇÃO BASE DE CÁLCULO DA CSLL. As despesas consideradas indedutíveis para apuração de Imposto de Renda não devem, necessariamente, ser consideradas para apuração da Base de Cálculo da CSLL. Não existe na legislação dispositivo que determine a adição à base de cálculo da Contribuição Social sobre lucro de despesas efetivas, tidas como indedutíveis na apuração do lucro real." (CSRF processo nº 15374.001042/0089)

"CSLL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO EM AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. LIMITE. ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO. Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial, posto que o art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730/79, apenas veda o computo das contrapartidas de referida amortização no lucro real. O art. 57 da Lei nº 8.981/95 ressalva a manutenção da base de cálculo da CSLL nos modos em que prevista na legislação específica, inexistindo, portanto, identidade entre a base de cálculo da CSLL e a do IRPJ.

(...)

CSLL. DEDUÇÃO. DESPESAS DESNECESSÁRIAS.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL consideradas indedutíveis pela legislação do IRPJ. O art. 47 da Lei n. 4.506/64 dispõe, apenas para a determinação do lucro real, que as despesas cuja dedução é admitida sejam aquelas necessárias à atividade ou à manutenção da fonte produtora do sujeito passivo. O art. 57 da Lei n. 8.981/95 ressalva a manutenção da base de cálculo da CSLL nos modos em que prevista na legislação específica, inexistindo, portanto, identidade entre a base de cálculo da CSLL e a do IRPJ." (Processo nº 19647.013200/200497)

"CSLL. PROVISÃO. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSADA. DEDUTIBILIDADE. DISTINÇÃO DO LUCRO REAL (IRPJ). Por serem distintas as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, deve ser considerada dedutível a despesa existente e sobre a qual não haja determinação expressa de adição.

CSLL. DESPESAS OPERACIONAIS. MULTAS POR INFRAÇÕES. O conceito de despesas operacionais contido no artigo 47 da Lei nº 4.506/64 não é aplicável à CSLL. Por serem distintas as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, deve ser considerada dedutível a despesa existente e sobre a qual não haja determinação expressa de adição.

CSLL. PATROCÍNIO. LEI ROUANET. DEDUTIBILIDADE. Por serem distintas as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, deve ser considerada dedutível a despesa existente e sobre a qual não haja determinação expressa de adição." (Processo nº 15504.729267/2012-21)

"Ementa: Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2006, 2007 MULTAS INDEDUTÍVEIS. A legislação que determina a adição de multas por infrações fiscais ao lucro real não pode ser estendida à apuração da CSLL com base, apenas, no art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995. Ausente, a acusação fiscal, argumentação acerca da desnecessidade ou liberalidade dos valores questionados, não subsiste a adição promovida pela autoridade lançadora." (Acórdão: 1302-001.895 - Número do Processo:

16682.721142/2011-83 - Data de Publicação: 21/06/2016

Ainda, seguindo o posicionamento do CARF acima citado, as próprias Delegacias de Julgamento tem igualmente se manifestado nesse sentido:

"MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL 2 º TURMA

ACÓRDÃO Nº 12-58748 de 20 de Agosto de 2013

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

EMENTA: BASE DE CÁLCULO. DESPESAS DESNECESSÁRIAS. As normas de apuração da base de cálculo do IRPJ não ensejam sua extensão, por reflexividade, às normas de apuração da CSLL, distintas daquelas.

Ano-calendário: : 01/01/2008 a 31/12/2008"

"MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL 5 ° TURMA

ACÓRDÃO Nº 16-39055 de 23 de Maio de 2012 ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL EMENTA: DESPESAS DE VARIAÇÃO CAMBIAL, JUROS SOBRE MÚTUOS COM CONTROLADAS NO EXTERIOR E LUCROS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR. DECORRÊNCIA. O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova. DESPESAS DESNECESSÁRIAS. GLOSA. FALTA DE AMPARO LEGAL. Na apuração da base de cálculo da CSLL, não há previsão legal para que sejam adicionadas ao lucro líquido as despesas desnecessárias, consideradas indedutíveis para efeito de apuração do IRPJ. Matéria tributável excluída da autuação relativa à CSLL.

Ano-calendário: : 01/01/2004 a 31/12/2004, 01/01/2005 a 31/12/2005, 01/01/2006 a 31/12/2006, 01/01/2007 a 31/12/2007"

"MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL 1 ° TURMA

ACÓRDÃO Nº 06-36452 de 13 de Abril de 2012 ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário

EMENTA: DECADÊNCIA. IRRF. PIS. COFINS. Tratando-se de lançamentos por homologação e não estando caracterizada a existência de do/o, fraude ou simulação, o termo inicial da contagem do prazo decadencial de cinco anos é a data da ocorrência dos respectivos fatos geradores, desde que haja pagamento antecipado do imposto e das contribuições sem prévio exame da autoridade administrativa. MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. A falta de comprovação da prática da fraude ou sonegação desautoriza a aplicação da multa de ofício de 150%, pois a presunção legal de omissão de receitas, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação da atitude dolosa da contribuinte. DECORRÊNCIA. PIS, COFINS E CSLL. Tratando-se de tributações reflexas de irregularidades descritas e analisadas no lançamento de IRPJ, constantes do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento ao PIS, à Cofins e à CSLL. CSLL. DESPESAS DESNECESSÁRIAS. Inexiste na legislação aplicável à CSLL determinação para adição à base de cálculo do valor das despesas desnecessárias e não usuais ou normais para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Ano-calendário: 01/01/2006 a 31/12/2006, 01/01/2007 a 31/12/2007, 01/01/2008 a 31/12/2008"

Portanto, como visto, no âmbito da jurisprudência administrativa o entendimento predominante é o de que os ajustes ao resultado do exercício, para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, são apenas os prescritos expressamente em lei, de modo que as normas de apuração do IRPJ não podem, na ausência de previsão legal, ser estendidas à CSLL, como pretendeu a fiscalização no caso em tela.

Assim, ainda que o órgão julgador entenda que as despesas incorridas são desnecessárias à atividade da RECORRENTE, o que se admite apenas a título de argumentação, este fato não autoriza sua glosa para fins da determinação da base de cálculo da CSLL, devendo, portanto, ser afastada.

IV - DAS PENALIDADES

Em que pese a suficiência dos argumentos até agora esposados para vermos cancelado integralmente o crédito tributário em cobro, é certo que, na remota hipótese de ser mantida qualquer exigência fiscal, é certo que as penalidades aplicadas devem ser totalmente afastadas (caso da multa isolada e da multa qualificada aplicada ao IRRF em razão do *bis in idem* caso entendido o tributo como penalidade), ou, no mínimo reduzidas (caso da multa qualificada que, diante da ausência de dolo deve ser reduzida para 75% ou, caso assim não se entenda, ao menos reduzida para 100% nos termos do entendimento pacificado no STF em razão de seu caráter confiscatório).

Vejamos:

IV.1 - Da Natureza Punitiva do IRRF Exigido e Impossibilidade de Cumulação Com a Multa Qualificada - "bis in idem".

A incidência do IRRF está prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981/95 que assim dispõe:

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

Segundo a redação do referido dispositivo, resta claro que a previsão de cobrança do IRRF à alíquota de 35% sobre os pagamentos realizados a beneficiários não identificados ou sem causa, implica, na realidade, em verdadeira penalidade aplicada ao contribuinte, afastando-se completamente do conceito legal de tributo determinado pelo artigo 3º do CTN, *in verbis*:

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

Conforme se depreende da leitura do artigo acima transcrito, os tributos não podem ter como hipótese de incidência um ilícito, porém é o que se verifica no presente caso.

Nessa toada, é possível afirmar que o artigo 61 da Lei nº 8.981/95 não fixa hipótese de responsabilidade tributária, nos termos delineados no artigo 45, parágrafo único, do CTN, mas sim, verdadeira penalidade tributária, já que constitui o caminho por meio do qual o Fisco, impossibilitado de cobrar o imposto do efetivo beneficiário, exige da fonte pagadora o imposto retido na fonte, a uma alíquota majorada (35%) e sobre base de cálculo reajustada.

Desta forma, em virtude do nítido caráter punitivo do IRRF, tem-se que, na hipótese de manutenção de tal exação, não se pode admitir a incidência concomitante da multa qualificada, uma vez que se trataria de inquestionável dupla penalização ou "*bis in idem*", a qual é vedada pelo ordenamento jurídico pátrio.

Nesse sentido merece destaque a brilhante lição de Luiz Martins Valero:

"(...) no rigor jurídico, não é despropositado concluir que o Art. 61 não criou mais uma modalidade de tributação exclusiva na fonte, já que o fato tomado para essa tributação - o pagamento - não tem signo de renda, como exige o Art. 43 do CTN. Na verdade, o Art. 61 instituiu uma efetiva penalidade dissimulada como imposto de renda na fonte para o pagamento a 'beneficiário não identificado', o que é problemático, pois o Art. 3º do CTN veda a utilização de tributo como substituto da penalidade. No contexto de uma efetiva penalidade, torna-se impossível aplicar conjuntamente a multa de ofício, de 75% ou de 150%, pois isso representaria um 'bis in idem' inadmissível. E a multa de 150% de forma alguma porque na própria conformação do Art. 61 não está presente a figura da fraude. O dispositivo faz referência à falta de identificação do beneficiário ou à falta de comprovação da operação da operação, que são simples condutas omissivas. (...) o referido Art. 61, com o título de imposto na fonte, verdadeiramente, instituiu uma penalidade que não pode ser cumulada com outra penalidade de ofício. Muito menos com a multa de 150%, visto que a aplicação do Art. 61 estaria centrada na presunção da existência de pagamentos a terceiros não identificados(...)." (VALERO, Luiz Martins. Regulamento do imposto de renda 1999 anotado e comentado. São Paulo: FiscoSoft, 2014. v.2. 17. ed. p. 159 e seguintes.) (grifos acrescidos)

Desse modo, concatenando todos os argumentos até então despendidos, requer-se o cancelamento da multa qualificada por esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, posto que, se mantido for o IRRF cobrado em face da RECORRENTE, ela restará duplamente penalizada, e a ocorrência de "*bis in idem*" é vedada na seara do Direito Tributário Brasileiro.

IV.2 - Inexistência de Intenção de Fraudar o Fisco e Inocorrência de Crime Contra à Ordem Tributária ou Qualquer Hipótese Ensejadora da Multa Qualificada no Presente Caso

Inobstante os argumentos já consignados nos tópicos anteriores serem suficientes para a exoneração da autuação e, conseqüentemente, da multa qualificada, imperioso tecer alguns esclarecimentos a fim de que dúvidas não restem acerca da necessidade de cancelamento da penalidade sob exame.

Segundo exposto no Relatório Fiscal, a RECORRENTE teria supostamente praticado condutas caracterizadoras de sonegação e de fraude fiscal, em conluio com outras empresas, tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, o que, por sua faz, implica da incidência da multa de ofício qualificada no importe de 150% (art. 44, § 1º da Lei 9.430/96).

Inicialmente, cumpre analisar a existência, no caso concreto, das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, senão vejamos:

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

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

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

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

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

Das referidas normas jurídicas, resta evidente que, para que haja "sonegação", "fraude" ou "conluio", com a conseqüente aplicação da multa de 150%, é necessário que a fiscalização comprove, de forma inequívoca, que o contribuinte agiu dolosamente na execução de alguma das condutas previstas nos citados artigos, não bastando meros indícios de sua conduta ilícita.

A sonegação resta caracterizada quando, uma vez ocorrido o fato gerador, são adotadas condutas (ação ou omissão) para impedir o CONHECIMENTO do fato já ocorrido.

Exige-se, portanto, a comprovação do propósito deliberado de impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador ou de condições pessoais do contribuinte que possam afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Já a fraude caracteriza-se em momento anterior, ou seja, são adotados meios que interferem na OCORRÊNCIA do fato gerador.

Exige-se, portanto, a comprovação do propósito deliberado de modificar a característica do fato gerador do imposto ou impedir a sua ocorrência.

Por seu turno, o conluio é a reunião de pessoas objetivando fraudar ou sonegar, exigindo-se que haja "ajuste doloso".

Tais exigências se justificam em razão da dificuldade na definição do ato doloso e para que o agravamento da multa não se torne medida aplicável à vista de qualquer infração.

Contudo, no caso dos autos, em hipótese alguma houve dolo, ou seja, intenção da RECORRENTE de sonegar ou fraudar!!

Em verdade, a RECORRENTE viu-se compelida a adotar prática comum e mandatória para que sua contratação para realização de serviços de engenharia se efetivasse, consistente no pagamento de valores para agentes públicos da alta cúpula da PETROBRAS, bem como para agentes políticos de diversos partidos.

A prática era comum, pois todas as empresas do mesmo ramo de atuação da RECORRENTE dela participavam. Veja-se, no Relatório Fiscal, são mencionadas várias outras empreiteiras como a MENDES JUNIOR, GALVÃO, IESA, ENGEVIX, OAS, etc.

E era mandatória, pois, quem dela não participasse não seria contratado.

Isso é o retrato da corrupção sistêmica instaurada em nosso país!

O Grupo UTC - em que se insere a RECORRENTE, destaca-se na área de serviços industriais, especialmente nos seguimentos de Petróleo e Gás, reconhecida pelo mercado por sua experiência, capacidade técnica e inovações tecnológicas, mesmo possuindo todas as características para ser contratada facilmente e realizar um trabalho de extrema qualidade, não viu outra saída que não sucumbir à prática do pagamento de valores para agentes públicos e políticos para que pudesse se manter em funcionamento, gerando riquezas e empregando milhares de trabalhadores.

Não há dúvidas de que a realização de tais pagamentos era condição "*sine qua non*" para a contratação.

Ora, como se pode entender por dolosa uma conduta sistêmica, arraigada na cultura da contratação pública?

Vejam ínclitos julgadores, todos os valores que foram pagos pela RECORRENTE às empresas beneficiárias indicadas na presente autuação jamais retornaram, seja para a RECORRENTE, seja para seus acionistas ou diretores.

Segundo De Plácido e Silva (In Vocabulário Jurídico. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, pp. 287-288), para que fique caracterizado o dolo, indispensável para a configuração da sonegação e da fraude, é necessário que se verifique especialmente o "ânimo" de quem pratica a conduta.

Assim, de acordo com o renomado jurista, o dolo " é ato de má fé, razão por que se diz fraudulento, sendo, como é, o intuito da própria fraude, ou de fraudar, pois sem fraude ou prejuízo preconcebido não se terá dolo em seu exato sentido. "

Com efeito, a RECORRENTE não agiu com ânimo de prejudicar ou fraudar o Fisco; a conduta adotada não tinha este objetivo, buscava apenas permitir que a empresa existisse!!

Ainda que se pudesse admitir como indevida a conduta da RECORRENTE de deduzir despesas da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, é evidente que tal conduta não se revestiu em momento algum de qualquer vestígio de dolo para que pudesse ser qualificada como fraude ou sonegação, e nem mesmo em conluio.

Ademais, para que se caracterize o vício do dolo em uma relação jurídica, não basta que uma das partes aja com o intuito de prejudicar alguém, é imprescindível que haja também prova cabal de que houve a intenção perniciosa.

Neste sentido é o entendimento manifestado pela jurisprudência administrativa, senão vejamos:

"IRPJ - MULTA AGRAVADA - DOLO - PROVA - PROCEDÊNCIA - Comprovado o intuito de reduzir a base de cálculo do IRPJ, mediante a utilização de documentos manifestamente falsos, é cabível a aplicação da multa agravada de 150% - art. 72, Lei 4.502/64." (Acórdão nº 103-21.204)

Por suposto, quem age com intuito de fraudar ou sonegar, quando fiscalizado, procura sob todas as formas "camuflar" essas operações, alterando documentos e utilizando-se que de documentos falsos e inidôneos, etc.

Por este motivo, é evidente que a atividade do Fisco, para configuração de conduta dolosa, exige trabalho árduo, minucioso e detalhado. Desse modo, a caracterização do intuito doloso é tarefa dificilmente passível de ser empreendida sem que se lance mão de um minucioso cotejamento de evidências de variadas ordens.

Todavia, no caso em tela, a RECORRENTE jamais teve como intuito impedir ou retardar a ocorrência de fatos geradores ou afetar de qualquer forma as suas obrigações tributárias. Fato que comprova tal afirmação é que, como já mencionado, toda a base de cálculo autuada foi devidamente fornecida pela própria RECORRENTE e todos os contratos, notas fiscais e comprovantes de pagamento dos serviços localizados foram apresentados à fiscalização, inexistindo qualquer relato de eventual tentativa de embaraço à fiscalização.

Merece registro o fato de que toda a base de cálculo autuada no âmbito dos presentes autos estava devidamente registrada na Escrituração Contábil Digital ("ECD") da RECORRENTE, conforme elucidou o próprio Relatório Fiscal.

Logo, é também completamente descabida a aplicação ao presente processo do artigo 1º, incisos I e II, e o artigo 2º, inciso I, ambos da mencionada Lei nº 8.137/1990, que definiram os fatos denominados por sonegação fiscal como crimes contra a ordem tributária.

Portanto, na medida em que evidente a ausência de atos fraudulentos que tenham permeado a conduta da RECORRENTE, como lhe impingir o estigma negativo que embasaria a elevação da multa de ofício, majorada ao percentual de 150% (cento e cinquenta por centos) dos tributos em cobro?

Por derradeiro, no tocante à imprecisa alegação de que houve conluio da RECORRENTE com outras empresas, é necessário consignar que, ainda que se pudesse admitir sua existência, os supostos benefícios/vantagens dele decorrentes não foram verificados no âmbito tributário. Ademais, não houve qualquer prova contrária produzida pela fiscalização neste sentido.

Assim, tendo em vista que a fraude, a sonegação e o conluio pressupõem a existência de artifícios maliciosos empreendidos por quem tem a intenção de burlar ou enganar terceiros ou ainda lesar os cofres públicos, obtendo vantagens e benefícios que não lhe são devidos, é notório que o elemento subjetivo necessário à sua caracterização não se evidencia no caso dos autos.

Ora, aceitar a imputação de tais ilícitos, no caso, seria admitir que toda conduta que caracterize infração à legislação é dotada de má fé. Entretanto, este não é o objetivo da lei, que prevê a incidência de multa majorada apenas nos casos em que seja comprovado de maneira inequívoca a intenção dolosa do contribuinte (fraude, sonegação ou conluio).

Há de se ponderar, portanto, que não obstante tratar-se de caso de grande repercussão e comoção no cenário político e social, em verdade, na seara tributária, que é a única que está a ser examinada, não se verifica qualquer causa para a qualificação da multa de ofício, razão pela qual exsurge a necessidade de que tal penalidade seja imediatamente cancelada, bem como extinta a representação fiscal para fins penais. Consequentemente, seja reformada o v. acórdão proferido pela DRJ em Brasília / DF.

IV.3 - Da Natureza Confiscatória da Multa Qualificada Aplicada à RECORRENTE - Outra Forma de Violação aos Princípios da Razoabilidade, Proporcionalidade e Não Confisco

Por extrema cautela, cumpre argumentar que, caso, por remotíssima hipótese, seja mantida a autuação, o percentual da multa de ofício deverá ser objeto de revisão, porque infligida à RECORRENTE em percentual que extrapola o razoável.

Há que se repugnar a multa de ofício aplicada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), visto que é evidentemente desproporcional e desarrazoada, com nítido caráter confiscatório do direito de propriedade da RECORRENTE.

Há que se considerar que o artigo 3º do Código Tributário Nacional estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado.

A severidade das sanções tem por objetivo proteger a arrecadação do Estado e estimular, por vias oblíquas, o pagamento de tributos devidos. Entretanto, deve haver

proporcionalidade entre as penalidades aplicadas e as infrações cometidas e deve existir uma graduação razoável entre o que se paga e o que se recebe, bem como entre o que se recebe em decorrência do que não se paga pontualmente.

Data venia, a multa de ofício cobrada *in casu* é absurda, chegando a possuir caráter confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal, *in verbis*:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;"

Ensina-nos a doutrina que a garantia constitucional do contribuinte contra os abusos do Poder Público, veda a instituição de impostos com o efeito de esvaziar as riquezas dos tributados. Isto porque não pode a Administração servir-se do seu poder de tributar para expropriar os bens dos particulares em flagrante afronta ao direito de propriedade do cidadão.

Assim, o *quantum debeatur* não deixa de se submeter às limitações citadas, devendo, portanto, obediência aos princípios constitucionais tributários.

Da mesma forma, as multas, tidas como penalidades administrativas, não podem significar confisco em detrimento do patrimônio do contribuinte, sob pena de indiretamente estar atingindo o efeito confiscatório repugnado.

É lógico, justo e jurídico concluir que, se por muito mais razão a Constituição Federal fixou limites ao poder de tributar de forma a vedar que o tributo tenha efeito confiscatório, o mesmo deve ser dito quanto às multas, cujo ato origina-se da Administração Pública e é inferior à própria lei donde deriva a obrigação tributária.

Em razão disso, oportuno ressaltar a decisão proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal que, em sede de Repercussão Geral, julgou constitucional a cobrança moratória de 20%, nos autos do Recurso Extraordinário nº 582.461, por ser fixada em valor menor que o tributo devido, *in verbis*:

"1. Recurso extraordinário. Repercussão geral.

4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento)".

Vale transcrever os seguintes elucidativos trechos do voto do relator, o Ministro Gilmar Mendes:

"De fato, a aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos.

A propósito, o Tribunal Pleno desta Suprema Corte, por ocasião do julgamento da ADI-MC 1075, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 24.11.2006 e da ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 14.10.200, entendeu abusivas multas moratórias que superam o percentual de 100% (cem por cento), conforme ementas reproduzidas no que interessa:

(...) Destarte, o acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento)." (g.n.)

Como se vê, o STF, em sede de Repercussão Geral, ratificou seu entendimento de que as multas que superam o percentual de 100% do valor do tributo são confiscatórias e, conseqüentemente, inconstitucionais.

Entendimento este que vem sendo reiterado em renovadas oportunidades, como se deduz da ementa abaixo colacionada:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA CONFISCATÓRIA. REDUÇÃO. PERCENTUAL INFERIOR AO VALOR DO TRIBUTO. POSSIBILIDADE.

1. É admissível a redução da multa tributária para mantê-la abaixo do valor do tributo, à luz do princípio do não confisco. Precedentes.

2. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 776.273/DF. RELATOR: MIN. EDSON FACHIN. 1ª Turma, 15.9.2015)

Sendo assim, mesmo que não se admita a improcedência do Auto de Infração, o que, diante de todo o exposto acima, se admite apenas por remota hipótese, também pelo caráter confiscatório da multa qualificada imposta à RECORRENTE, imperioso que seja cancelada ou, alternativamente, que seja minorada ao patamar máximo de 100% do valor do tributo devido.

V - DA DECADÊNCIA PARCIAL DOS DÉBITOS DE IRRF

Em consonância com o já exposto, no presente caso não há que se falar nem em sonegação e nem em fraude na conduta praticada pela empresa por lhe faltar elemento indispensável, qual seja, o dolo.

Isso porque, em momento algum a conduta da empresa teve por intenção burlar o fisco, seja adotando condutas para impedir o conhecimento do fato gerador, seja interferindo na sua ocorrência.

Repise-se, os valores pagos às pessoas jurídicas como prestação de serviços efetivamente foram devidamente declarados ao fisco e saíram do caixa da empresa, nunca mais retornando, seja para ela ou ainda para seus acionistas.

A UTC, em verdade, para que pudesse prestar serviços à PETROBRAS se viu impelida a participar do sistema existente, assim como as demais empreiteiras do mesmo ramo, citadas por diversas vezes na operação "Lava Jato".

Por este motivo, tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo pagamento antecipado e inexistindo dolo, não há motivo para que seja aplicada a norma decadencial inserta no artigo 173, inciso I, do CTN.

Nestes casos, para fins de contagem do prazo decadencial, deve ser indubitavelmente aplicado o disposto no artigo 150, § 4º do CTN.

Nesse espeque, inobstante os contundentes argumentos desvelados até o presente momento, deixando patente, a olhos nus, a insubsistência do Auto de Infração vergastado, não se pode olvidar que parte dos valores de IRRF em discussão foi lançada após o decurso do prazo decadencial quinquenal estabelecido pelo artigo 150, §4º, do CTN.

Conforme se deduz da leitura do Auto de Infração lavrado para a cobrança do IRRF relativo ao período de 31/07/2012 a 26/12/2012, tal ato administrativo ocorrera em 10.08.2017:

A RECORRENTE fora dele intimada em 28/08/2017, via acesso a sua Caixa Postal do e-CAC.

Ocorre que, como se há de convir, parte dos supostos fatos geradores relacionados no mesmo Auto de Infração ocorreu entre e 31/07/2012 a 20/08/2012, ou seja, houve transcurso de mais de 05 (cinco) anos entre a ocorrência dos fatos geradores e a ciência da RECORRENTE acerca da constituição do crédito tributário.

Ademais, no que tange ao início do termo a quo para a contagem do prazo decadencial em tela, não há dúvidas de que o fato gerador ocorre na data do pagamento considerado como sem causa, nos termos do disposto no §2º, do artigo 61 da Lei nº 8.981/95:

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

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

No sentido de que se considera vencido o IRRF no dia do pagamento dos valores que ensejaram sua incidência tem assim entendido atualmente o E. CARF:

"IRRF PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NAO IDENTIFICADO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO QUINQUENIO DECADENCIAL CONTADO A PARTIR DO FATO GERADOR LANÇAMENTO EFETUADO APÓS CINCO ANOS DO FATO GERADOR LANÇAMENTO EFETUADO APÓS CINCO ANOS DO FATO GERADOR CADUCIDADE. DECADÊNCIA. ART. 150, § 4 PAGAMENTO PARCIAL COMPROVADO.

A regra de incidência prevista na lei é que define a modalidade do lançamento. Está sujeito à incidência do IRRF, qualquer pagamento sem comprovação de sua operação ou sua causa, ou a beneficiário não identificado, com vencimento da exação tributária na data do pagamento. Tal imposto se enquadra na moldura do lançamento por homologação. Para esse, quando se verifica o pagamento parcial do imposto, o prazo decadencial para lançamento do crédito tributário é regido pelo art. 150, § 4º.

(...)

Tem razão o contribuinte, em meu ver, ao equiparar os fatos geradores do tributo às datas de efetivação dos creditamentos inexplanados. É a própria legislação, afinal, quem assim define, como se pode notar do artigo 674, § 2º, do Decreto nº 3.000/99:(...)"

(PA nº 16095.000724/2007-66; Acórdão nº 1101-000.767; Primeira Câmara da Primeira Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

Relator(a) Benedicto Celso Benicio Junior; Data da Sessão 05/07/2012.)

Pelas razões acima expostas, as quais dispensam maiores delongas ou digressões, considerando-se que (i) o artigo 150, §4º, do CTN determina que o lançamento do crédito tributário deve ocorrer no prazo de 05(cinco) anos a contar da ocorrência dos fatos geradores, e que (ii) a ciência da RECORRENTE acerca da lavratura do Auto de Infração guereado ocorreu em 28/08/2017, temos que deve ser reconhecida a decadência do crédito tributário de IRRF referente aos supostos fatos geradores ocorridos entre 31/07/2012 a 20/08/2012, decretando-se sua extinção por essa I. Turma Julgadora com fundamento no artigo 156, V, do CTN.

E nem poderia ser diferente! Até porque, não se pode olvidar que ao longo do ano-calendário de 2012, a RECORRENTE sofreu outras retenções de IRRF, como apontado na DIPJ respectiva, que segue apensada a presente defesa (Doc. 04 da Impugnação Administrativa).

Tais pagamentos antecipados, ainda que considerados parciais na eventualidade da manutenção do lançamento de ofício, são aptos a atrair, igualmente, o prazo

decadencial insculpido no artigo 150, § 4º do CTN, corroborando com a ocorrência da decadência alhures explanada.

E assim se conclui porque, em se tratando o IRRF de tributo sujeito a lançamento por homologação, este já é o entendimento sedimentado pelo Egrégio Superior Tribunal, na sistemática de recursos repetitivos, prevista no artigo 543-C, do Código de Processo Civil. Vejamos:

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. 543-C CPC 173 I CTN 150 § 4º 173 CTN

(973733 SC 2007/0176994-0, Relator: Ministro LUIZ FUX, Julgamento: 12/08/2009, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Publicação: DJe 18/09/2009) (grifos acrescidos)

Nem se alegue, pois, que as aludidas retenções de IR sofridas pela RECORRENTE não teriam o condão de fazer incidir o prazo decadencial inserto no artigo 150, § 4º do CTN.

Afinal, *mutatis mutandis*, a novel composição do CARF fincou entendimento no sentido de que o pagamento antecipado não necessariamente é aquele diretamente relacionado ao fato gerador imputado no AIIM, mas sim aquele que tenha ocorrido na mesma competência e, ainda, pode ser até mesmo parcial. Vejamos:

"Processo nº 35464.004929/2006-39 Recurso nº Especial do Procurador Acórdão nº 9202-004.523 - 2a Turma Sessão de 26 de outubro de 2016 Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado BANCO SANTANDER BRASIL S/A ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. COMPROVAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 150, §4o, DO CTN.

O § 2º do art. 62 do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733 - SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com que a ordem do art. 150, §4o, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for

comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173 nas demais situações. SÚMULA CARF nº 99.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. No presente caso, existe, nos autos, evidência de recolhimento antecipado para as competências lançadas, devendo-se assim aplicar, para fins de reconhecimento de eventual decadência, o disposto no citado art. 150, § 4º, do CTN. Recurso especial conhecido e negado" (grifos acrescidos)

"IRRF. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 150, §4º, DO CTN.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no §4º do art. 150 do CTN, caracteriza-se pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída na base de cálculo deste recolhimento parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. Súmula CARF nº 99.

Encontra-se finada pela decadência/homologação tácita o direito do Fisco de constituir o crédito tributário decorrente dos fatos geradores objeto do presente Auto de Infração. "

(PA nº 10218.721349/2013-10; Acórdão nº 2401-004.309; Quarta Câmara da Primeira Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; Relator(a) Arlindo da Costa e Silva; Data da Sessão 14/04/2016.) (grifos acrescidos)

Posto isso, independente do prisma pela qual se olhe a questão, inexistindo qualquer caractere que denote a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (como já adiantado e adiante pormenorizado) e existindo pagamento antecipado do tributo nas competências em que é exigido, é inexorável que a ocorrência da decadência do direito da Fazenda em promover o lançamento de ofício de parte do crédito tributário de IRRF. Razão pela qual, o AIIM não deve prosperar.

VI - DA ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

O legislador ordinário com o fim de resguardar o cumprimento das obrigações tributárias, principal e acessória, no exercício do seu poder de coerção, sanciona os descumprimentos de tais obrigações, por se configurarem como atos ilícitos tributários, aplicando aos contribuintes as chamadas multas punitivas.

As multas punitivas têm origem no lançamento de ofício promovido pela autoridade administrativa fiscal, para, em regra, constituir tributos e contribuições não declaradas pelos contribuintes ou para exigir eventuais diferenças apuradas.

A multa que é cominada por falta ou insuficiência do recolhimento do tributo - ou descumprimento total ou parcial da obrigação tributária principal - tem natureza punitiva, não possuindo caráter indenizatório da mora.

Para reparar e indenizar a mora, o Fisco tem autorizado em seu favor a cobrança dos chamados juros de mora, os quais apenas incidem sobre o principal do tributo que deixou de ser recolhido pelo contribuinte.

Não é por outra razão que não existe limite temporal para a incidência de juros. Vale dizer, enquanto a obrigação principal não for cumprida, os juros serão computados.

O mesmo já não ocorre com a multa, porquanto sua natureza, à evidência, é diversa. Sua incidência não se presta para repor ou indenizar o capital alheio, mas para punir a inexecução da obrigação.

O termo "punir", pensamos, deve ser entendido no sentido de conferir eficácia à norma primária, isto é, a fixação de multa punitiva (sanção) adverte o devedor de que a inexecução da obrigação principal sofrerá encargos, tornando o cumprimento tardio mais oneroso.

Isto porque, a eficácia da norma primária se dá exatamente por meio de sanções previstas em normas secundárias, assim tidas aquelas que tenham como pressuposto fático de incidência (surgimento) o descumprimento de um dever jurídico anterior.

Na obra "Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo", lançada com prefácio de Geraldo Ataliba no ano de 1976, assim lecionou Lourival Vilanova:

"Seguimos a teoria da estrutura dual da norma jurídica: consta de duas partes, que se denominam norma primária e norma secundária. Naquela, estatuem-se as relações deônticas direitos/deveres, como consequência da verificação de pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fáticas ou situações já juridicamente qualificadas; nesta, preceituam-se as consequências sancionadoras, no pressuposto do não-cumprimento do estatuído da norma determinante da conduta ". (negritos e grifos acrescidos)

Destarte, a norma secundária que estabelece a aplicação da multa punitiva (a de ofício) não é condição de existência da norma primária, mas sim de eficácia desta primeira, em face de eventual descumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte e/ou responsável tributário.

Por outro lado, os juros sim possuem natureza essencialmente indenizatória, tanto que, ao contrário da multa, incidem no tempo, justamente para espelhar o prejuízo do credor com a privação do seu capital.

No entanto, não procede a incidência de juros sobre a multa de ofício, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi.

Neste sentido, a lição de Maria Helena Diniz é conclusiva:

"Os juros são o rendimento do capital, (...), visto que constituem o preço do uso do capital alheio, em razão da privação deste pelo dono, voluntária ou involuntariamente. (...)."

Em outras palavras: o capital do contribuinte, que deveria ter sido transferido aos cofres públicos, não o foi; este é o único pressuposto da cobrança dos juros, como forma de remunerar a indisponibilidade daquele capital a quem teve frustrada a previsão de recebê-lo.

Fora desta hipótese, qualquer incidência de juros mostra-se abusiva e arbitrária, por ausência de seu pressuposto de fato (reposição de "capital").

É preciso ter consciência de que os juros não existem por si só; decorrem, antes de tudo, de uma obrigação principal. O mesmo ocorre com a multa - seja ela de mora ou de ofício, que só surgirá se existir uma obrigação anterior não quitada no prazo legal, consoante alhures apontado.

Com efeito, os juros não podem incidir sobre a multa, na medida em que a mesma não retrata a obrigação principal de pagar tributo, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o devedor e de evidentemente conferir eficácia ao cumprimento da obrigação tributária estabelecida na norma primária.

A se admitir a incidência de juros sobre multa (ambos previstos em norma secundária), estar-se-ia desvirtuando por completo a natureza e a própria finalidade da norma secundária (que não se volta para si mesma, mas sim para a norma primária).

Ora, a norma secundária não foi criada para onerar obrigação prevista em outra norma secundária. Vale dizer: o pressuposto fático da incidência da norma secundária será sempre uma situação decorrente de uma norma primária, e nunca uma situação decorrente de uma norma também secundária!

Para que os juros pudessem incidir sobre a multa de mora ou de ofício, esta teria, necessariamente, por razão de lógica, que estar prevista em obrigação estabelecida em norma primária.

Ocorre, contudo, que não há como a multa de ofício ser incluída e prevista em uma norma primária, uma vez que os seus efeitos não integram a materialidade da obrigação prevista naquela norma e igualmente não estão contemplados na definição de tributo trazida pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional, a qual expressamente excetua as sanções de ato ilícito. Vejamos:

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

A este propósito, repita-se, que a multa de ofício (punitiva) nada mais é de que uma sanção pelo descumprimento de uma obrigação tributária, que constitui um ato ilícito.

Outro não é o entendimento que tem sido adotado no âmbito do judiciário, conforme abaixo se evidencia:

"DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IRRF ANO-CALENDÁRIO 1995. LEIS 8.541/92 E 8.981/95. INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. REVOGAÇÃO DO ART. 44 DA LEI 8.541/92 PELO ART. 36, IV DA LEI 9.249/95 E APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 106, II, "A" E "C" DO CTN 1. A Lei 8.981/95, fruto da conversão da Medida Provisória 812 de 1994, passou a produzir efeitos a partir de 01/01/1995, por força de seu art. 116, aplicando-se aos fatos geradores do IRPJ ocorridos ano-calendário 1995.

2. Segundo esta lei, o contribuinte pode demonstrar por meio de balancetes que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, ressalvando que a apuração do lucro real passa a ser anual, com base em balanço patrimonial elaborado em 31 de dezembro do ano-calendário respectivo.

3. Não incidem juros de mora sobre a multa de ofício, vez que esta possui a mesmo caráter sancionatório da multa de mora.

4. O IRRF mencionado pelo art. 40 e 44 da Lei 8.541/92 tem como fato gerador a presunção de que os sócios, acionistas ou titular de empresa individual auferiram renda ao omitirem receitas na verificação dos resultados das pessoas jurídicas a que estão vinculados. Tratando-se de tributo, não de penalidade, inaplicável o art. 106, II, "a" e "c" do CTN, nem a retroatividade do art. 36 da Lei 9.249/95.

5. Correta a sentença que fixou os honorários advocatícios em 10% sobre o

total da redução do débito resultante da presente ação, o qual deve ser corrigido pelo IPCA-E". (TRF4. APELAÇÃO CÍVEL Nº 2003.04.01.040427-3/PR. DESEMBARGADOR RELATOR ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA. Publicado em 16.09.2009).

Diante destas considerações e premissas não restam dúvidas de que a multa de ofício não pode ser classificada como se obrigação principal fosse para fins de aplicação dos juros de mora.

Com o fim de demonstrar que é indevida a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício no caso concreto, convém, inicialmente, analisar os fundamentos legais contidos na decisão ora recorrida emitida pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do

Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto em análise no que tange aos juros de mora, quais sejam, os artigos 43, parágrafo único e 61, § 3º da Lei nº 9.430/96; e artigos 113, § 1º, e 139, do Código Tributário Nacional.

Vejamos inicialmente o conteúdo do artigo 43 da Lei nº 9.430/96:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente. Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

De fato, a única disposição legal que previu expressamente a possibilidade de incidirem juros sobre a multa punitiva foi o artigo 43 da Lei nº 9.430/96, na hipótese em que se tratar de auto de infração lavrado unicamente para a imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, que não se aplica ao presente caso, primeiramente porque no caso concreto não se trata de multa isolada, mas sim aplicada como consequência do descumprimento da obrigação principal de pagar tributo decorrente de compensação indevida.

Portanto, diferentemente da argumentação da DRJ o artigo acima transcrito em nada se aplica ao caso concreto. Vejamos agora o disposto no artigo 61 da Lei 9.430/96:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ora, pela redação do artigo acima transcrito, ao citar que "débitos" para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (...) serão acrescidos de multa de mora, e no parágrafo 3º ao tratar da incidência dos juros faz menção aos "débitos" a que se refere este artigo, podemos concluir que somente os débitos "decorrentes" de tributos e contribuições (principal da obrigação) é que estariam no campo de incidência dos juros.

Sobre o tema sob a égide da Lei nº 9.436/96, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais esclareceu expressamente que a multa de ofício não decorre do tributo ou da contribuição em si, mas sim do inadimplemento da obrigação principal de pagar o tributo ou a contribuição. Vejamos:

"Decorrente é aquilo que se segue, que é consequente. De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Em outras palavras, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.

A multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições. Ela decorre, nos exatos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às seguintes condutas: a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; e b) falta de declaração e nos de declaração inexata." (Acórdão nº 1402-00.213, sessão de 06/07/2010 e Acórdão nº 107-09526, sessão de 16/10/2008). (...) No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento é no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora. Além dos artigos 2º e 3º do DL 1.736/79, tratam dos juros de mora os seguintes dispositivos de leis ordinárias: Lei 8.383/91, art. 59; Lei 8.981/95, art. 13; Lei 9.430/96, art. 5º, § 3º, art. 43, parágrafo único e art. 61, § 3º, Lei nº 10.522/2002, (cuja origem foi a MP 1.621-31/98), arts. 29 e 30.

O artigo 61 da Lei 9.430/96 regula a incidência de acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 01 de janeiro de 1997, não alcançando, pois, a multa por lançamento de ofício, uma vez que: (a) a multa não decorre do tributo, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo; (b) entendimento contrário implicaria concluir que sobre a multa de ofício incide a multa de mora. O artigo 30 da Lei 10.522/2002 determina a submissão, a partir de 10 de janeiro de 1997, a juros de mora calculados segundo a Selic, dos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994 e que não tenham sido objeto de parcelamento, e dos créditos inscritos na Dívida Ativa da União.

Em síntese, em se tratando de débitos de tributos cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1995 só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre multa no caso de multa lançada isoladamente; não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional. Nesse caso, só podem incidir juros de mora à taxa de 1%, a partir do trigésimo dia da ciência do auto de infração, conforme previsto no § 1º do art. 161 do CTN." (trecho do voto da Conselheira Sandra Maria Faroni, no Acórdão nº 1102-00.06.0 sessão de 28/08/2009).

Com base nesta premissa, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inclusive no âmbito da Câmara Superior, concluiu expressamente que não deve incidir juros de mora sobre a multa de ofício, consoante denotam as ementas abaixo colacionadas que foram proferidas por aquela Corte Administrativa:

"RECURSO ESPECIAL - CONHECIMENTO. Não deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexistir similitude fática entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos" (negritos e grifos acrescidos) (Câmara Superior de Recursos Fiscais. Processo nº 10680.002472/2007-23. Acórdão 9101-00.722, sessão de 08.11.2010)".

"JUROS DE MORA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TAXA SELIC. — É cabível, no lançamento de ofício, a cobrança de juros de mora sobre o tributo ou contribuição, calculados com base na variação acumulada da Taxa Selic. Referidos juros não incidem sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, decorrente de fatos geradores ocorridos a partir de 1/01/1997, por absoluta falta de previsão legal. (Acórdão 202-16.397, sessão de 14.07.2005)".

"JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada. (Acórdão 101- 96.008, sessão de 1/03/2007)".

"(...)INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE -Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício". (negritos e grifos acrescidos) (Acórdão 101-96.607, sessão de 06/03/2008)".

E, o mesmo entendimento tem sido adotado no âmbito do judiciário, conforme abaixo se evidencia:

"TRIBUTÁRIO. JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. INEXIGIBILIDADE. LEI Nº 11.941/2009.

1. A adesão do contribuinte aos benefícios da Lei nº 11.941/2009 não pode significar restrição não extensível aos demais contribuintes, devendo a regra ser vista com a devida cautela, sempre em cotejo com o ordenamento jurídico pátrio. 2. Resta inexigível a cobrança de juros de mora sobre multa de ofício, padecendo de nulidade o ato de cobrança oriundo de processo administrativo em que apuradas diferenças a tal título. 3. Apelação e remessa oficial desprovidas". (negritos e grifos acrescidos) (TRF4. Processo: 5004061-40.2010.404.7105 UF: RS. Segunda Turma. Desembargador Relator Luiz Carlos Cervi. Desembargador para acórdão João Batista Lazzari. Data da Decisão: 29/01/2013 D.E. 30/01/2013).

Acrescente-se também, que outra não foi a conclusão destes supracitados acórdãos no sentido de que os juros de mora (atualmente em vigor a taxa SELIC) **somente incidirão sobre as multas isoladas aplicadas nos termos do artigo 43 da Lei nº 9.430/96, que não é a hipótese dos autos.**

E mesmo o Código Tributário Nacional, nos seus artigos 113, § 1º e 139, também mencionados no conteúdo decisório, corrobora com o fato de que não houve o estabelecimento pelo legislador ordinário de regramento que determine a incidência dos juros de mora sobre as multas de ofício aplicadas como sanção pelo descumprimento da obrigação principal de pagar o tributo. Vejamos:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

A regra do citado artigo 113, do CTN, as obrigações tributárias podem ser do tipo principal ou acessória, consistindo a primeira no pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, e a segunda na conduta fiscal em prestações positivas ou negativas exigidas pela legislação.

Portanto, ao eleger o CTN dois tipos de obrigação principal que possuem natureza jurídica distinta uma da outra, por evidente lógica jurídica que os "créditos" derivados de uma e outra obrigação principal são também distintos, como deflui do seu art. 139, de que "O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta".

Contudo, não é lógica a incorporação no conceito de obrigação tributária principal algo que não é tributo, mas punição, cuja natureza é completamente distinta. Por conseguinte, a sanção - embora seja pecuniária - não é tributo, e quem o afirma é o próprio Código Tributário Nacional em seu artigo 3º, já transcrito acima.

Da mesma forma, também no Código Tributário Nacional, em seu art. 161 e § 1º, trata da incidência dos juros de mora com a seguinte redação:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária

§ 1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

Ora, pode-se afirmar sem qualquer erro, que a expressão "crédito" inserida do corpo do art. 161, do CTN, deve corresponder unicamente à obrigação principal de pagar tributo, não abrangendo as penalidades pecuniárias, posto que o "crédito" de que fala o dispositivo em apreço não abrange o "crédito das multas fiscais" derivado da obrigação principal de pagar penalidade pecuniária.

Conclui-se, assim, que a expressão "crédito" do caput do art. 161 do CTN não inclui o crédito tributário derivado da obrigação principal de pagar a penalidade pecuniária (multa fiscal), inexistindo base legal à cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada em proporção ao tributo, ficando prejudicada qualquer discussão acerca da sua previsão na legislação ordinária.

Destarte, diante da análise de toda legislação que foi utilizada como fundamentação no auto de infração e imposição de multa lavrado, conclui-se, sem sobra de dúvidas, que não há previsão legal que autorize a aplicação de juros sobre a multa de ofício, estando apenas regulamentada a incidência de juros sobre o principal do tributo ou da contribuição.

Assim, não restam dúvidas de que a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício é indevida e ilegal, haja vista a inexistência de amparo legal no ordenamento jurídico pátrio e ainda, por se tratar a referida multa de norma secundária sancionatória que objetiva conferir eficácia a norma primária que estabelece o dever de pagar o tributo e punir o contribuinte pelo descumprimento da obrigação tributária principal.

VII - DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, a RECORRENTE requer que o presente Recurso Voluntário seja recebido, conhecido e julgado totalmente procedente para reformar o v. acórdão prolatado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF), cancelando-se integralmente o crédito tributário exigido, nos termos da fundamentação supra, a fim de:

i) Quanto ao IRRF:

i.1) reduzir o valor lançado a título de IRRF para todos os anos-calendários, tendo em vista que a fiscalização promoveu indevidamente o reajustamento previsto no § 3º do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 duas vezes, gerando exigência a maior, nos termos da fundamentação anexa;

1.2) cancelar a exigência do IRRF, dada a existência de glosa de despesas na apuração do IRPJ e CSLL relativos ao mesmo período, sob pena de ocorrer bis in idem e por não haver autorização legal para a cobrança em duplicidade;

1.3) reconhecer a ausência de subsunção dos fatos descritos pela fiscalização à hipótese de incidência de IRRF, haja vista que causas/motivos dos pagamentos, bem como seus beneficiários, foram identificados no próprio curso do procedimento fiscal;

ii) Quanto ao IRPJ e à CSLL:

ii.1) sejam revertidas as glosas perpetradas por se tratarem de despesas/custos necessários e, ainda, em razão do efetivo desembolso pela empresa, cancelando-se os autos de infração lavrados;

iii) Quanto às penalidades:

111.1) seja cancelada integralmente a multa de ofício aplicada, que, em razão da ausência de dolo, seja reduzida de 150% para 75% e, na remota hipótese de não haver tal redução, apenas a título de argumentação, que a multa de ofício aplicada seja reduzida para 100%, conforme decisões do STF;

111.2) seja, ainda, cancelada a multa de ofício incidente sobre o IRRF, eis que o tributo em si já possui caráter preponderantemente punitivo, sob pena de dupla penalização;

iv) Quanto à decadência:

iv.1) considerando-se que a conduta da RECORRENTE não fora permeada por dolo, fraude ou simulação e que houve pagamento antecipado de tributo, requer seja aplicado o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, reconhecendo-se a decadência parcial dos créditos tributários de IRRF em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 31/07/2012 a 20/08/2012, declarando-se sua extinção;

v) Quanto aos Juros Incidentes sobre a Multa de Ofício:

v1) na remota hipótese da manutenção total ou parcial da autuação, requer seja afastada a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Recurso Voluntário - Ricardo Ribeiro Pessoa

Cientificado da decisão de 1ª Instância em 31/01/2018 (fls. 18.591), o responsável tributário **Ricardo Ribeiro Pessoa** apresentou, em 02/03/2018, recurso voluntário (fls. 18661/18684), subscrito por Mychely Pires Ciancietti. O referido recurso voluntário apresenta, em síntese, as seguintes razões de defesa:

a) que Sr. RICARDO RIBEIRO PESSOA é acionista majoritário da UTC PARTICIPAÇÕES S/A e que em momento algum existiu dolo (intenção) no intuito de lesar o Fisco, pois a conduta praticada, ainda que possa representar um ilícito na esfera penal, não revela nenhum ardil sob o aspecto tributário, infirmando-se, vez por todas, qualquer macula

que pudesse recair sobre a prática sistêmica de pagamento de valores a agentes públicos e políticos visando a contratação da empresa "UTC";

b) que a impugnação interposta pela empresa seja parte integrante da presente, reiterando-se e ratificando-se neste ato todos os argumentos aduzidos, os quais conduzem inexoravelmente ao cancelamento do crédito tributário em cobro;

c) quanto à ausência de comprovação do dolo:

c.1) que o Defendente, na qualidade de acionista majoritário do Grupo "UTC" e sendo responsável por sua gestão, viu-se compelido a se utilizar de questionável expediente para gerar "caixa dois" e se manter no "sistema", possibilitando assim o pagamento de valores para agentes públicos no exercício de funções ligadas a alta cúpula da PETROBRAS, e, igualmente, para agentes políticos, filiados a diversos partidos com expressão no cenário do Poder Legislativo e Poder Executivo;

c.2) que o intuito de burlar o Fisco jamais esteve presente na conduta do defendente, de modo que, ainda que maneira diversa daquela que transparecia a verdade real e a causa dos pagamentos efetuados, não houve receita não declarada ou lucro ocultado a fim de ludibriar o Erário e com isso obter suposta vantagem tributária;

c.3) que ainda que restassem desnaturadas as prestações de serviços que deram ensejo a formação de "caixa dois" para propiciar o posterior pagamento de agentes públicos e políticos do esquema, ainda assim, tais valores despendidos configurariam uma despesa operacional com a qual a "UTC" tinha de arcar periodicamente;

c.4) que, da análise fria dos fatos e circunstâncias peculiares que cercam o presente caso, lícito afirmar que, em verdade, tais valores caracterizavam verdadeiro pagamento de comissão aqueles que estavam envolvidos no esquema;

c.5) que, em sendo obrigada a arcar com tais "comissões", que tinham por finalidade sua manutenção no sistema de empreiteiras "hábeis" a realizar obras públicas, a "UTC" tinha como recorrente este tipo de despesa;

c.6) que nunca houve, nem por parte da UTC, nem por parte do Defendente, burla ao Fisco, já que oferecida à tributação toda e qualquer receita que a ela se sujeitava, bem assim que inexistiu, no caso em tela, a perseguição de benefício tributário de qualquer espécie, porquanto, de uma forma ou de outra, as despesas com tais pagamentos, pela frieza da norma tributária, gozavam da dedutibilidade no IRPJ e CSLL, tal como efetivamente declaradas pela UTC;

c.7) que, tanto não houve qualquer intenção de burlar o Fisco que, na primeira oportunidade que teve, o defendente prontamente se dispôs a colaborar com o Estado, firmando Acordo de Delação Premiada, com o fito de trazer o maior número de elementos possíveis a fim de que o Ministério Público Federal e, em última análise, o próprio Fisco, estivessem fornidos das informações necessárias para apurar o cometimento de ilícitos e penalizar quem de direito;

c.8) que em momento algum fora demonstrada, com provas e elementos irrefutáveis, a prática, por parte do Defendente, de atos dolosos, de forma personalíssima,

elemento este indispensável para a aplicação da responsabilidade tributária solidária prevista no artigo 135, III, do CTN;

c.9) que, em não havendo comprovação de qualquer indício de intenção dolosa por parte dos Defendentes, a acusação fiscal transmuda-se em mera ilação, vazia de conteúdo e inapta a suportar a aplicação da responsabilidade tributária nos termos do artigo 135 do CTN;

c.10) que RICARDO RIBEIRO PESSOA, objetivando manter a sua empresa ativa, adotou prática sistêmica de pagamento de valores a agentes públicos e políticos;

c.11) que tal conduta em nada dialoga com eventual intenção de lesar o Fisco, o que nunca existiu, por este motivo que a autoridade fiscal além de não elucidar quais teriam sido esses atos, muito menos os comprovou;

c.12) que tendo em vista a ausência de comprovação do dolo necessário para a aplicação da responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III, do CTN, imperioso se faz o cancelamento do Termo de Responsabilidade Tributária;

d) quanto à ausência de provas acerca do excesso de poderes ou da infração de lei:

d.1) que não se deduz dos autos, mormente do Relatório fiscal, a identificação pormenorizada de quais, efetivamente, teriam sido os atos praticados por este com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos;

d.2) que não há sequer menção a qual dispositivo do Estatuto Social da UTC Participações S/A teria sido infringido pelo Defendente, sendo que tal deficiência resvala na primeira causa de insubsistência da pretensa responsabilização tributária do Defendente nos moldes do artigo 135 do CTN;

d.3) que, no que tange a infração à lei que legitimaria, também, a responsabilização dos Defendentes pelo crédito tributário lançado em face da "UTC", nem se alegue que o eventual não recolhimento de tributos supostamente devidos configurariam tal infração;

d.4) que a fiscalização que tinha sobre si o ônus de comprovar, solidamente, que suas alegações e conclusões não estavam calcadas em meras presunções carregadas de ideias pré-concebidas com o único objetivo de promover a autuação, na forma mais onerosa possível;

d.5) que era requisito fundamental para a configuração da responsabilidade prevista no mencionado artigo 135 do CTN a descrição do fato concreto de forma detalhada, acompanhada de prova inequívoca de seu cometimento;

d.6) que a responsabilidade tributária aventada simplesmente em razão dos cargos ocupados pelos solidários (diretores), sem a descrição de qualquer conduta concreta que teria sido praticada por estes indivíduos é absolutamente incabível e inaceitável do ponto de vista jurídico;

d.7) que, nessa toada, premente se faz repelir a sujeição passiva a que fora submetido o defendente também porquanto os elementos em que se baseia passa ao largo da razoabilidade e da possibilidade de comprovação factível, o que impõe, ato contínuo, sua imediata desoneração da responsabilidade pelos tributos supostamente devidos pela UTC;

f) que, a despeito de todo o explanado, ainda que se entenda que o Defendente poderia ser responsabilizado por atos praticados pela "UTC", o que se admite a título meramente argumentativo, fato é que a fiscalização pretendeu manipular os fatos de modo a aplicar, ainda que desnaturada e indiretamente, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica;

g) requer que o presente Recurso Voluntário seja recebido, conhecido e julgado totalmente procedente para reformar o v. acórdão prolatado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF), a fim de excluir a responsabilidade tributária imposta ao RECORRENTE, uma vez que restou demonstrada a improcedência da ação fiscal e o seu não enquadramento na hipótese legal utilizada pela autoridade fiscal para responsabilizá-lo pelos tributos devidos por UTC PARTICIPAÇÕES S/A (artigo 135, III, do CTN).

Recurso Voluntário - Walmir Pinheiro Santana

Cientificado da decisão de 1ª Instância em 05/02/2018 (fls. 18.692), o responsável tributário **Walmir Pinheiro Santana** apresentou, em 06/03/2018, recurso voluntário (fls. 18692/18719), subscrito por Mychely Pires Ciani. O referido recurso voluntário apresenta, em síntese, as seguintes razões de defesa:

a) que WALMIR PINHEIRO SANTANA, diretor financeiro da UTC ENGENHARIA S/A (com a qual mantinha vínculo celetista), que é controlada pela UTC Participações S/A, sendo que o exercício no cargo de direção em outra empresa do Grupo não é hipótese prevista no art. 135, III, do CTN;

b) que a impugnação interposta pela empresa seja parte integrante da presente, reiterando-se e ratificando-se neste ato todos os argumentos aduzidos, os quais conduzem inexoravelmente ao cancelamento do crédito tributário em cobro;

c) quanto à ausência de comprovação do dolo:

c.1) que o WALMIR PINHEIRO SANTANA apenas agiu conforme as ordens que lhe eram determinadas pelo SR. RICARDO PESSOA, que por seu turno, agia de acordo com as regras do meio em que atuava;

c.2) que nunca houve, nem por parte da UTC, nem por parte do WALMIR PINHEIRO SANTANA, burla ao Fisco, já que oferecida à tributação toda e qualquer receita que a ela se sujeitava, bem assim que inexistiu, no caso em tela, a perseguição de benefício tributário de qualquer espécie, porquanto, de uma forma ou de outra, as despesas com tais pagamentos, pela frieza da norma tributária, gozavam da dedutibilidade no IRPJ e CSLL, tal como efetivamente declaradas pela UTC;

c.3) que, tanto não houve qualquer intenção de burlar o Fisco que, na primeira oportunidade que teve, WALMIR PINHEIRO SANTANA prontamente se dispôs a colaborar com o Estado, firmando Acordo de Delação Premiada, com o fito de trazer o maior número de elementos possíveis a fim de que o Ministério Público Federal e, em última análise, o próprio Fisco, estivessem fornidos das informações necessárias para apurar o cometimento de ilícitos e penalizar quem de direito;

c.4) que em momento algum fora demonstrada, com provas e elementos irrefutáveis, a prática, por parte do Defendente, de atos dolosos, de forma personalíssima, elemento este indispensável para a aplicação da responsabilidade tributária solidária prevista no artigo 135, III, do CTN;

c.5) que, em não havendo comprovação de qualquer indício de intenção dolosa por parte dos Defendentes, a acusação fiscal transmuda-se em mera ilação, vazia de conteúdo e inapta a suportar a aplicação da responsabilidade tributária nos termos do artigo 135 do CTN;

c.6) que WALMIR PINHEIRO SANTANA, na função de Diretor Financeiro celetista, cumpria as ordens de seu superior;

c.7) que tal conduta em nada dialoga com eventual intenção de lesar o Fisco, o que nunca existiu, por este motivo que a autoridade fiscal além de não elucidar quais teriam sido esses atos, muito menos os comprovou;

c.8) que tendo em vista a ausência de comprovação do dolo necessário para a aplicação da responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III, do CTN, imperioso se faz o cancelamento do Termo de Responsabilidade Tributária;

d) quanto à ausência de provas acerca do excesso de poderes ou da infração de lei:

d.1) que não se deduz dos autos, mormente do Relatório fiscal, a identificação pormenorizada de quais, efetivamente, teriam sido os atos praticados por este com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos;

d.2) que não há sequer menção a qual dispositivo do Estatuto Social da "UTC" teria sido infringido pelo Defendente, sendo que tal deficiência resvala na primeira causa de insubsistência da pretensa responsabilização tributária do Defendente nos moldes do artigo 135 do CTN;

d.3) que, no que tange a infração à lei que legitimaria, também, a responsabilização dos Defendentes pelo crédito tributário lançado em face da "UTC", nem se alegue que o eventual não recolhimento de tributos supostamente devidos configurariam tal infração;

d.4) que a fiscalização que tinha sobre si o ônus de comprovar, solidamente, que suas alegações e conclusões não estavam calcadas em meras presunções carregadas de ideias pré-concebidas com o único objetivo de promover a autuação, na forma mais onerosa possível;

d.5) que era requisito fundamental para a configuração da responsabilidade prevista no mencionado artigo 135 do CTN a descrição do fato concreto de forma detalhada, acompanhada de prova inequívoca de seu cometimento;

d.6) que a responsabilidade tributária aventada simplesmente em razão dos cargos ocupados em empresa terceira, que não a UTC Participações, sem a descrição de qualquer conduta concreta que teria sido praticada por estes indivíduos é absolutamente incabível e inaceitável do ponto de vista jurídico;

e) que, a despeito de todo o explanado, ainda que se entenda que o Defendente poderia ser responsabilizado por atos praticados pela UTC Participações, o que se admite a título meramente argumentativo, fato é que a fiscalização pretendeu manipular os fatos de modo a aplicar, ainda que desnaturada e indiretamente, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica;

f) requer que o presente Recurso Voluntário seja recebido, conhecido e julgado totalmente procedente para reformar o v. acórdão prolatado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF), a fim de excluir a responsabilidade tributária imposta ao RECORRENTE, uma vez que restou demonstrada a improcedência da ação fiscal e o seu não enquadramento na hipótese legal utilizada pela autoridade fiscal para responsabilizá-lo pelos tributos devidos por UTC PARTICIPAÇÕES S/A (artigo 135, III, do CTN).

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

Os recursos voluntários da contribuinte (UTC Participações S/A) e dos responsáveis tributários (Ricardo Ribeiro Pessoa e Walmir Pinheiro Santana) são tempestivos e atendem aos demais requisitos, motivo pelo quais deles conheço.

1- Do Erro de Cálculo na Apuração do IRRF

Conforme já relatado, a fiscalização tributária promoveu o lançamento de IRRF em face da ora Recorrente por ter reputado sem causa os pagamentos efetuados por ela às empresas listadas no Item 8 do Relatório Fiscal.

Quando do lançamento do IRRF, a fiscalização considerou todo o pagamento tido como sem causa como sendo o valor líquido e reajustou a base de cálculo nos termos previstos pelo § 3º do artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

A Recorrente alega que a fiscalização acabou por promover o reajustamento previsto no mencionado § 3º do artigo 61 duas vezes, e, por consequência, levou à tributação uma base de cálculo maior do que a definida pela norma, conforme valores abaixo:

DESCRIÇÃO	VALOR
Rendimento Reajustado Correto	R\$ 30.071.575,54
Rendimento Reajustado Utilizado	R\$ 46.263.962,37
DIFERENÇA	R\$ 16.192.386,83
DIFERENÇA em percentual	35,00%

Afirma que esse fato ensejou a indevida apuração a maior do IRRF para os anos-calendários de 2012 e 2013, no importe de R\$ 5.667.335,39 (cinco milhões, seiscentos e sessenta e sete mil, trezentos e trinta e cinco reais e trinta e nove centavos).

Com o fim de melhor demonstrar o alegado, a Recorrente colaciona abaixo exemplo do procedimento adotado pela fiscalização e acosta planilha de cálculo respectiva (Doc. 01).

EMPRESA	VALOR BRUTO	PAGAMENTOS EFETUADOS (FOLHAS - 399, 400 E 411 - TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL)		PAGAMENTOS EFETUADOS (FOLHA 475 - AUTO DE INFRAÇÃO)	DIFERENÇA DEVIDO AO ERRO DE CÁLCULO
		DATA	VALOR		
			(B)	(A)	(A) - (B)
MRTR	1.250.000,00	31/07/12	1.173.125,00	1.804.807,69	631.682,69
MRTR	1.250.000,00	03/08/12	1.173.125,00	1.804.807,69	631.682,69
MRTR	1.250.000,00	17/08/12	1.173.125,00	1.804.807,69	631.682,69
JOVIME	1.960.000,00	20/08/12	1.839.460,00	2.829.938,46	990.478,46
MRTR	1.250.000,00	12/09/12	1.173.125,00	1.804.807,69	631.682,69
MRTR	2.500.000,00	17/10/12	2.346.250,00	3.609.615,38	1.263.365,38
MRTR	1.290.000,00	26/12/12	1.210.665,00	1.862.561,54	651.896,54
MRTR	3.000.000,00	28/01/13	2.815.500,00	4.331.538,46	1.516.038,46
MRTR	2.900.000,00	26/02/13	2.721.650,00	4.187.153,85	1.465.503,85
MRTR	17.261,60	26/02/13	17.261,60	26.556,31	9.294,71
MRTR	2.625.000,00	15/03/13	2.463.562,50	3.790.096,15	1.326.533,65
MRTR	1.250.000,00	27/03/13	1.173.125,00	1.804.807,69	631.682,69
MANWIN	300.000,00	19/12/13	266.550,00	410.076,92	143.526,92
TOTAL	20.842.261,60		19.546.524,10	30.071.575,54	10.525.051,44
RENDIMENTO REAJUSTADO = RENDIMENTO PAGO / 0,65			30.071.575,54	46.263.962,37	16.192.386,83
ALÍQUOTA DE IRRF			35,00%	35,00%	
VALOR DO IRRF			10.525.051,44	16.192.386,83	5.667.335,39
(-) VALOR RECOLHIDO = IRRF RETIDO DO PRESTADOR DE SERVIÇOS			312.375,00	312.375,00	
IMPOSTO DEVIDO			10.212.676,44	15.880.011,83	5.667.335,39

A Procuradoria da Fazenda, em contrarrazões, alega que trata-se de questão preclusa, pois a recorrente não a apresentou em sua impugnação. Em momento algum na impugnação administrativa houve insurgência quanto à base de cálculo utilizada no IRRF. Desse modo, não pode a empresa inovar em seu recurso e pretender discutir o que se encontra precluso, pelo que se requer o não conhecimento da matéria.

Embora a discussão do erro de cálculo na cobrança do IRRF não tenha sido trazida em sede de Impugnação, entendo que deve ser reconhecida, pois trata-se de erro material no lançamento que pode ser conhecido de ofício pela Administração a qualquer tempo.

Compulsando o Relatório Fiscal (fls. 399 a 400) e o Auto de Infração do Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 474 e 475) verifica-se que a base de cálculo do IRRF

Processo nº 10845.724230/2017-36
Acórdão n.º 1402-003.732

S1-C4T2
Fl. 18.892

foi ajustada duas vezes, a primeira vez no relação de pagamentos sem causa e a segunda vez no cálculo do imposto apurado.

Transcreve-se a seguir os pagamentos efetuados conforme Relatório Fiscal, os rendimentos pagos e rendimentos reajustados conforme Auto de Infração.

Emissão	Vencto	Valor Bruto	Impostos Retidos				Valor Líquido	Pagamentos Efetuados	
			ISS	INSS	IRPJ	PIS/COFINS/CSLL		Data	Valor
31/07/2012	31/07/2012	1.250.000,00	-	-	18.750,00	58.125,00	1.173.125,00	31/07/2012	1.173.125,00
02/08/2012	03/08/2012	1.250.000,00	-	-	18.750,00	58.125,00	1.173.125,00	03/08/2012	1.173.125,00
17/08/2012	17/08/2012	1.250.000,00	-	-	18.750,00	58.125,00	1.173.125,00	17/08/2012	1.173.125,00

Emissão	Vencto	Valor Bruto	Impostos Retidos				Valor Líquido	Pagamentos Efetuados	
			ISS	INSS	IRPJ	PIS/COFINS/CSLL		Data	Valor
10/09/2012	12/09/2012	1.250.000,00	-	-	18.750,00	58.125,00	1.173.125,00	12/09/2012	1.173.125,00
10/10/2012	17/10/2012	2.500.000,00	-	-	37.500,00	116.250,00	2.346.250,00	17/10/2012	2.346.250,00
19/12/2012	26/12/2012	1.290.000,00	-	-	19.350,00	59.985,00	1.210.665,00	26/12/2012	1.210.665,00
28/01/2013	28/01/2013	3.000.000,00	-	-	45.000,00	139.500,00	2.815.500,00	28/01/2013	2.815.500,00
26/02/2013	26/02/2013	2.900.000,00	-	-	43.500,00	134.850,00	2.721.650,00	26/02/2013	2.721.650,00
26/02/2013	26/02/2013	17.261,60	-	-	-	-	17.261,60	26/02/2013	17.261,60
14/03/2013	15/03/2013	2.625.000,00	-	-	39.375,00	122.062,50	2.463.562,50	15/03/2013	2.463.562,50
26/03/2013	27/03/2013	1.250.000,00	-	-	18.750,00	58.125,00	1.173.125,00	27/03/2013	1.173.125,00

Emissão	Vencto	Valor Bruto	Impostos Retidos				Valor Líquido	Pagamentos Efetuados	
			ISS	INSS	IRPJ	PIS/COFINS/CSLL		Data	Valor
19/12/2013	19/12/2013	300.000,00	15.000,00	-	4.500,00	13.950,00	266.550,00	19/12/2013	266.550,00

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

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 pagamento(s) sem causa ou de operação(ões) não comprovada(s), contabilizadas ou não, no(s) valor(es) abaixo especificado(s):

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/07/2012	1.804.807,69	150,00
03/08/2012	1.804.807,69	150,00
17/08/2012	1.804.807,69	150,00
20/08/2012	2.829.938,46	150,00
12/09/2012	1.804.807,69	150,00
17/10/2012	3.609.615,38	150,00
26/12/2012	1.862.561,54	150,00
28/01/2013	4.331.538,46	150,00
26/02/2013	4.187.153,85	150,00
26/02/2013	26.556,31	150,00
15/03/2013	3.790.096,15	150,00
27/03/2013	1.804.807,69	150,00
19/12/2013	410.076,92	150,00

Processo nº 10845.724230/2017-36
Acórdão nº 1402-003.732

S1-C4T2
Fl. 18.893



DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

SUJEITO PASSIVO

CNPJ

02.164.892/0001-91

Nome Empresarial

UTC PARTICIPACOES S/A

INFRAÇÕES APURADAS

Fato Gerador	Multa	Rendimento Pago	Rendimento Reajustado	Alíquota	Valor Recolhido	Imposto Apurado
31/07/2012	150,00%	1.804.807,69	2.776.627,21	35,00%	18.750,00	953.069,52
03/08/2012	150,00%	1.804.807,69	2.776.627,21	35,00%	18.750,00	953.069,52
17/08/2012	150,00%	1.804.807,69	2.776.627,21	35,00%	18.750,00	953.069,52
20/08/2012	150,00%	2.829.938,46	4.353.751,47	35,00%	29.400,00	1.494.413,01
12/09/2012	150,00%	1.804.807,69	2.776.627,21	35,00%	18.750,00	953.069,52
17/10/2012	150,00%	3.609.615,38	5.553.254,43	35,00%	37.500,00	1.906.139,05
26/12/2012	150,00%	1.862.561,54	2.865.479,29	35,00%	19.350,00	983.567,75
28/01/2013	150,00%	4.331.538,46	6.663.905,32	35,00%	45.000,00	2.287.366,86
26/02/2013	150,00%	4.213.710,16	6.482.631,01	35,00%	43.500,00	2.225.420,85
15/03/2013	150,00%	3.790.096,15	5.830.917,15	35,00%	39.375,00	2.001.446,00
27/03/2013	150,00%	1.804.807,69	2.776.627,21	35,00%	18.750,00	953.069,52
19/12/2013	150,00%	410.076,92	630.887,56	35,00%	4.500,00	216.310,64

Rendimento Reajustado = Rendimento Pago / 0,65

Imposto Apurado = Rendimento Reajustado * Alíquota - Valor Recolhido

Imposto Devido

15.880.011,76

Pelo exposto deve ser excluído da base de cálculo a diferença devido ao erro de reajuste duas vezes nos pagamentos realizados, no montante de R\$ 10.525.051,44, conforme planilha apresentada pela recorrente.

2- IRRF - Possibilidade de Exigência Simultânea com o IRPJ e a CSLL Lançados em Razão da Glosa de Despesas.

A Recorrente alega que, indevidamente, a Autoridade Fiscal tributou a mesma operação duas vezes, pois reduziu o montante de Prejuízo Fiscal e de Base de Cálculo Negativa de CSLL dos anos-calendário de 2012 e 2013, bem como lançou IRRF. Pois as notas fiscais que embasam os pagamentos considerados indevidos pela Autoridade Fiscal, os quais ensejaram a tributação pelo IRRF, são as mesmas que originaram os custos glosados pela fiscalização, que acarretaram na redução do montante de Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da CSLL dos anos calendários de 2012 e 2013.

A Recorrente faz o seguinte questionamento: o ordenamento jurídico tributário permite que o Fisco Federal exija o IRRF nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981/1995, e ao mesmo tempo proceda a glosa das despesas para a apuração do IRPJ e CSLL? Afirma que tanto a legislação, quanto a jurisprudência pátria, são contrárias a essa cumulação de efeitos tributários (glosa de despesas e tributação de IRRF), impondo-se o cancelamento do auto de infração.

Entende-se que a glosa de despesas (IRPJ e CSLL) e a exigência de IRRF são exigências distintas, mesmo que derivadas dos mesmos fatos.

O IRPJ e a CSLL são exigidos por decorrência legal da glosa de despesas inexistentes que afetam diretamente a base tributável apurada pela pessoa jurídica.

O IRRF, de outra parte, decorre da previsão legal de que não correspondendo os pagamentos às operações indicadas nos documentos fiscais, mas a finalidade diversa, no caso concreto, a pagamentos sem causa, resta afastada a causa indicada nos documentos que lhe deram suporte, respondendo a fonte pagadora pelos tributos devidos pelos beneficiários.

O artigo 44 da Lei nº 8.541/92 citado pela recorrente, verifica-se que foi editado num contexto em que os lucros apurados pelas pessoas jurídicas quando distribuídos aos sócios e acionistas eram tributados e em que determinadas situações eram considerados como distribuição disfarçada de lucros, sujeitas à tributação exclusiva na fonte.

É com este pano de fundo que o PN. CST nº 4/94 analisou a continuidade da vigência ou não do art. 8º do DL. nº 2065/1983, em face do art. 35 da Lei nº 7.713/1988, que instituiu o Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido.

Este é o objeto do referido parecer que, *en passant*, aborda a incidência do IRRF, com base no art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83 e no art. 44 da Lei nº 8.541/92, sobre a receita omitida ou diferença verificada na determinação do lucro líquido, em decorrência de procedimentos irregulares de distribuição de valores aos sócios.

Naquele contexto, me parece bastante razoável que não se cogitasse da tributação exclusiva na fonte dos lucros considerados automaticamente distribuídos aos sócios e ao mesmo tempo fosse aplicada, no caso de glosa de custos e despesas consideradas inidôneas, a cobrança do IRRF sobre pagamentos sem causa ou a beneficiários cuja origem não fosse identificada, pois configuraria, claramente, uma exigência em duplicidade.

O art. 61 da Lei nº 8981/1995, por sua vez, é mais abrangente e alcança todos os pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou cuja operação ou causa não é comprovada, independente de quem seja o real beneficiário dele (sócios/acionistas ou terceiros, contabilizados ou não), elegendo a pessoa jurídica responsável pelo pagamento efetivamente comprovado com responsável pelo recolhimento do imposto de renda devido pelo beneficiário, presumindo-se que assumiu o ônus pelo referido pagamento. É o que se extrai do dispositivo em questão, *in verbis*:

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

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

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

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

No mesmo sentido da aplicabilidade do dispositivo, transcrevo o voto vencedor da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa, no Acórdão nº 1101-000.825, *in verbis*:

O presente voto expressa os fundamentos para manutenção das exigências de IRRF, uma vez que restou vencido o I. Relator em sua proposta de exoneração de tais créditos tributários.

Argumentou o I. Relator que os lançamentos de IRPJ e CSLL aqui veiculados não poderiam coexistir com o lançamento de IRRF em razão dos mesmos pagamentos glosados na apuração daqueles tributos, reportando-se a julgados deste Conselho que somente admitem a exigência de IRRF desde que o mesmo fato/valor que servir de base, não caracterize hipótese de redução do lucro líquido, quer por receita omitida, quer por glosa de custos e/ou despesas, situações tipicamente submetidas ao IRPJ segundo as normas pertinentes à tributação pelo lucro real, em razão de disposição legal específica aplicável nesta segunda hipótese, veiculada no art. 44 da Lei nº 8.541/92.

Isto porque, como demonstrado no voto do I. Relator, o art. 44 da Lei nº 8.541/92 determinava a exigência de IRRF à alíquota de 25% nos casos de redução indevida do lucro líquido, presumindo de forma absoluta que esta diferença fora automaticamente recebida pelos sócios.

Todavia, a dúvida acerca da aplicabilidade do art. 61 da Lei nº 8.981/95 somente existiria, na forma exposta, enquanto vigente o art. 44 da Lei nº 8.541/92, revogado pela Lei nº 9.249/95. A partir daí (como é o caso destes autos), ausente a presunção legal de distribuição daqueles valores aos sócios, nenhum impedimento existiria para a caracterização da hipótese fixada no art. 61 da Lei nº 8.981/95, que na verdade parte do fato provado de entrega de recursos a um terceiro não identificado, ou por razões não demonstradas, e erige a presunção, apenas, de que tais rendimentos seriam passíveis de tributação na pessoa do beneficiário.

No presente caso, portanto, há duas incidências distintas: 1) o IRRF exigido da autuada na condição de responsável (fonte pagadora de rendimentos) que não se desincumbiu de seu dever de identificar o beneficiário e/ou a causa do pagamento e, por consequência, permitir ao Fisco confirmar a regular tributação de eventual rendimento auferido por este beneficiário, e 2) o IRPJ exigido da autuada na condição de contribuinte que auferiu lucro, mas o declarou em montante menor que o devido, em razão da dedução de despesas que não foram regularmente provadas.

Em outras palavras, a incidência do IRPJ decorrente de uma despesa que não reúne os requisitos legais para sua dedutibilidade não converte esta parcela em rendimento da própria da pessoa jurídica, a dispensar a incidência que poderia existir em desfavor do beneficiário do pagamento. É certo que a base de cálculo do IRPJ resta majorada e, por consequência, há renda tributável no seu sentido próprio, qual seja, resultado líquido de acréscimos e decréscimos patrimoniais num mesmo período de apuração. Mas este resultado líquido não se confunde com o conceito de rendimento, acréscimo individualmente auferido,

no caso, por outro sujeito passivo, em razão de uma operação específica, que poderia sujeitar-se a tributação isolada, a qual é presumida pela lei em razão da omissão de informações por parte da fonte pagadora.

Como destacado acima, tal tributação aplicada de IRRF nos autos é por conta de rendimento sem causa, independente de todos os beneficiários estarem identificados. A previsão legal do IRRF incide em duas situações distintas e autônomas: i) no caso de pagamento a beneficiário não identificado; e/ou ii) no caso de pagamentos efetuados sem causa ou operação comprovadas. São hipóteses distintas e autônomas.

3 – Da Subsunção dos Fatos à Regra de Incidência do Artigo 61, §1º, da Lei nº 8.981/95

A Recorrente relata que a despeito das glosas de IRPJ e CSLL, a fiscalização também procedeu ao lançamento do IRRF à alíquota de 35% em face da RECORRENTE, invocando, para tanto, o disposto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, *in verbis*:

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

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

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

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

Afirma que da norma jurídica acima colacionada podem-se extrair duas situações de incidência do IRRF: (i) o IRRF deverá incidir sobre os pagamentos realizados a beneficiários não identificados; (ii) o IRRF também poderá incidir quando não for comprovada sua causa.

Esclarece que os beneficiários dos pagamentos realizados pela RECORRENTE já estão identificados pela própria autoridade fiscal em seu Relatório Fiscal, quais sejam: MANWIN SERVIÇOS, PARTICIPAÇÕES E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, MRTR GESTÃO EMPRESARIAL LTDA - ME e JOVIME CONSULTORES LTDA.

Deduz que esta constatação, infirmaria, a um só tempo, a aplicação da norma disposta no citado artigo 61 da Lei nº 8.981/95 e o presente lançamento de ofício, fadado ao insucesso, uma vez que jamais se ocultou a identificação dos beneficiários dos pagamentos.

Pelo contrário, os beneficiários dos pagamentos efetuados pela RECORRENTE sempre foram conhecidos.

Argumenta que houve um equívoco das Autoridades Fiscais, pois inobstante a dicção expressa no sentido de tributar **os pagamentos sem causa**, os Srs. Agentes Fiscais defenderam no TVF a tributação pelo IRRF, com fundamento no aludido dispositivo legal, sob a alegação de que os pagamentos realizados pela RECORRENTE **careceriam de motivo lícito e que não teria sido comprovado no caso concreto a causa dos pagamentos efetivados**, a se justificar a aplicação das disposições do § 1º do artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

Alega que inócorre no presente caso a subsunção dos fatos narrados à hipótese de incidência tributária do IRRF (artigo 61, caput e §1º, da Lei nº 8.981/95), na medida em que há a correta identificação (i) dos beneficiários dos pagamentos e (ii) da sua causa, razão pela qual outra não é conclusão senão a de que deve haver o cancelamento integral do crédito tributário cobrado a título de IRRF, com a respectiva reforma do v. acórdão da DRJ.

A Fiscalização afirma que se trata de pagamento a beneficiário não identificado, eis que o fluxo dos recursos da propina paga passam pelas pessoas jurídicas do operador, para em seguida chegar aos omitidos beneficiários das propinas. De outra parte, entendeu que cabe também a capitulação da infração de pagamento sem causa, porque a causa justificada pela autuada em nada diz com a verdade. Aduziu a UTC que se trataria de consultoria e outras prestações de serviços e/ou aquisição de produtos ou mercadorias, mas a fiscalização comprovou que serviço e aquisições não houve.

A Fiscalização alega que os 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.

Verifica-se que a Recorrente foi intimada a comprovar a efetiva prestação dos serviços pelas empresas MANWIN SERVIÇOS, PARTICIPAÇÕES E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, MRTR GESTÃO EMPRESARIAL LTDA - ME e JOVIME CONSULTORES LTDA, contudo não comprovou que a materialização da prestação dos serviços.

Conforme o depoimento perante o Ministério Público Federal feito por Ricardo Pessoa, sócio majoritário da impugnante (UTC Participações S/A), os contratos com a MRTR e MANWIN serviam para justificar saídas do caixa da impugnante para pagamento de propina (item 8.1.11 do Relatório Fiscal).

Da mesma forma, os controladores das MRTR e MANWIN, Rodrigo Morales e Roberto Morales, também confessaram que, a partir de 2011, começaram a prestar serviços fictícios, por meio de suas empresas, com o fim de gerar dinheiro em espécie para o Grupo Constran/UTC (Termos de Colaboração a fls. 402/403).

Contata-se, ainda, que o Sr. Ricardo Pessoa, sócio majoritário da impugnante, confessou que a JOVIME não prestou serviço algum e que o valores a ela pagos, retornaram à UTC como crédito mantido junto à Alberto Youssef – doleiro envolvido nos esquemas de

corrupção investigado pela Operação Lava Jato (vide item 8.2.5 que trata do Termo de Delação nº 23).

Pelos fatos expostos, conclui-se nem os verdadeiros beneficiários dos pagamentos nem as causas dos pagamentos são aqueles indicados nos contratos e notas fiscais apresentadas. Portanto há, no presente caso, a subsunção dos fatos ao disposto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Logo não procedem as alegações de falta de subsunção dos fatos à norma.

4– Das Regras para tributação do IRRF

A Recorrente alega que os pagamentos efetuados foram contabilizados como receitas pelas mencionadas empresas e levados à tributação do IRPJ pelas mesmas, o que poderá ser confirmado pelo fisco federal em diligência a ser realizada in loco em seus estabelecimentos, portanto não poderia ser responsabilizada pelo recolhimento de imposto incidente sobre receita já contabilizada e tributada pelo contribuinte de fato.

Ressalta-se que a Recorrente não traz elementos comprobatórios de suas alegações, ou seja não há comprovação de que os pagamentos efetuados foram contabilizados como receitas pelas mencionadas empresas e levados à tributação do IRPJ pelas mesmas.

Conforme já visto o presente caso trata do IRRF por pagamento a beneficiário não identificado e/ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa, logo não se refere à antecipação do IRPJ.

Conclui-se que não procede a alegação de que seria necessário o abatimento dos valores já pagos pelos beneficiários dos pagamentos que estão sendo glosados, pois como visto, os fatos geradores do IRRF e do IRPJ/CSLL são distintos. No caso, a recorrente, sobre o IRRF, é responsável tributária, e não contribuinte, e o dispositivo que abarca tal imputação é clara no sentido de que a incidência do IRRF sem causa se dá exclusivamente na fonte.

5- Da Procedência das Glosa de despesas (lançamentos do IRPJ e CSLL)

Verifica-se que, além do contrato (no caso da MRTR), somente as notas fiscais e os comprovantes de pagamentos foram apresentados. Não foi apresentado nenhum documento que comprovasse a efetiva prestação de serviços.

Ressalta-se que os próprios controladores da empresa em questão admitiram que firmaram contratos ideologicamente falsos com empresas do grupo UTC, com o objetivo único de devolver dinheiro em espécie para os srs. RICARDO PESSOA e WALMIR PINHEIRO.

Demonstrou-se nos autos que as empresas prestadoras de serviços eram inexistentes de fato, não dispendo de patrimônio e capacidade operacionais necessários à realização de seu objeto social. A efetiva prestação dos serviços contratados não foi demonstrada.

Portanto é fato incontroverso que os serviços descritos nas notas fiscais não foram prestados, pois os valores pagos às empresas citados no item 8 do relatório fiscal foram destinadas para gerar "caixa dois", possibilitando assim o pagamento de valores para agentes públicos no exercício de funções ligadas à alta cúpula da PETROBRAS, e, igualmente, para agentes políticos, filiados a diversos partidos com expressão no cenário do Poder Legislativo e Poder Executivo.

A recorrente alega, ainda, que, as despesas glosadas pela Fiscalização eram imprescindíveis à atividade da empresa, pois, "para que pudesse ser contratada pela PETROBRAS, a RECORRENTE viu-se compelida a se utilizar deste expediente para gerar 'caixa dois' e se manter no 'sistema', possibilitando assim o pagamento de valores para agentes públicos no exercício de funções ligadas à alta cúpula da PETROBRAS, e, igualmente, para agentes políticos, filiados a diversos partidos com expressão no cenário do Poder Legislativo e Poder Executivo".

A validade de um negócio jurídico pressupõe agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei. Assim, tanto o objeto social da empresa quanto o objeto dos negócios por ela celebrados devem ser lícitos.

Logo, não se pode admitir que as despesas necessárias, mencionadas no art. 299 §1º do RIR/99 estejam atreladas a um ilícito. O objeto social de uma sociedade empresária deve ser um objeto lícito e, para a realização desse objeto, a conduta exigida da pessoa jurídica é a celebração de negócios jurídicos, atos jurídicos que têm por pressuposto, também, um objeto lícito.

A falta de pagamento de 'vantagens indevidas' (propina) não impede sociedade empresária alguma de realizar seu objeto social e de celebrar seus negócios. Do contrário, no caso concreto, acaso fossem tidas tais despesas como necessárias para fins de dedução fiscal, estar-se-ia admitindo que uma sociedade empresária, para realizar seu objeto, necessita se corromper e praticar ilícitos, o que seria um absurdo.

Os pagamentos dessas vantagens indevidas não podem ser classificados como despesas necessárias em hipótese alguma. Irrelevante a argumentação de que se não fossem efetuados os pagamentos das vantagens indevidas o contribuinte não obteria os contratos com a PETROBRAS. O objeto social da sociedade empresária não é a obtenção de contratos com a PETROBRAS, e sim aqueles previstos em seu estatuto, que podem ser contratos com quaisquer outras pessoas, físicas ou jurídicas.

Vantagens indevidas (propinas) não podem ser consideradas despesas dedutíveis das bases de cálculo da recorrente, por serem confessadamente ilícitas, como bem ressaltou a Autoridade Fiscal:

Ora, não se pode ter tais despesas como dedutíveis das bases de cálculo da impugnante, por serem despesas confessadamente ilícitas. O § 2º do art. 47 da Lei 4.506/64 dispõe que são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, ou seja, são dedutíveis as despesas habituais para as operações da empresa. No entanto, não se pode admitir como da essência da atividade empresarial a geração de caixa dois para pagamento de propinas, com o fito de conseguir favores ilícitos de agentes públicos ou políticos, ainda que necessários fossem para que a contribuinte conseguisse vender os seus

serviços, em um contexto de corrupção institucional. Pensar diferente disso, seria concluir que despesas com a corrupção fossem despesas dedutíveis das bases tributáveis do IR e da CSLL, o que, ainda que não ofendesse o art. 47 citado, seria uma afronta direta ao princípio da moralidade que informa a atuação da Administração Pública (art. 37 da CF/88).

Tendo em vista a regra da independência e autonomia entre as instâncias, ou seja, uma conduta pode ser classificada ao mesmo tempo como ilícito penal, civil e administrativo, deve ser rejeitada a alegação de que a DRJ em Brasília DRF equivocou-se porque a conduta ilícita já está sendo penalizada no âmbito do direito penal.

6- Da Legislação Aplicável em relação a CSLL quanto às Glosas de Despesas

A Recorrente alega, especificamente em relação a CSLL, que tal improcedência se dá ainda em razão da ausência de legislação aplicável às glosas de despesas desnecessárias no cálculo da referida contribuição.

Argumenta que, para fins da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (Lei 7.689/88), não há menção expressa na legislação de que as despesas operacionais devam ser necessárias à atividade da empresa. Logo, pode-se concluir que todas as despesas são dedutíveis na apuração da CSLL, exceto aquelas que forem expressamente excluídas por legislação específica para tal.

Afirma que, ainda que o órgão julgador entenda que as despesas incorridas são desnecessárias à atividade da Recorrente, o que se admite apenas a título de argumentação, este fato não autoriza sua glosa para fins da determinação da base de cálculo da CSLL, devendo, portanto, ser afastada.

A extensão para a Contribuição Social sobre o Lucro das mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas tem previsão na Lei nº 8.981, de 1995, que assim dispõe em seu art. 57:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995).

A Receita Federal, ao regulamentar as leis que disciplinaram a CSLL, consolidou a regra prevista no dispositivo acima transcrito, conforme se verificar no art. 75 da IN SRF N.º 390/2004:

Art. 3º Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

Observa-se que o legislador determinou, expressamente, que na apuração do montante devido a título de CSLL devem ser aplicadas as mesmas normas relativas ao IRPJ.

Entende-se que na atividade de apuração encaixam-se as regras que disciplinam as provisões, despesas dedutíveis, adições, entre outros aspectos que devem ser considerados pelos contribuintes em seus registros contábeis. Em específico, a norma contida no art. 299 do RIR/99, trata-se de regra geral de apuração fiscal e determinação do lucro tributável, não se apresenta como dispositivo exclusivamente dirigido ao IRPJ.

O procedimento adotado pela fiscalização foi apurar o resultado do exercício utilizando as regras de apuração aplicáveis ao IRPJ -seguindo a regra contida no art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995.

Nota-se que não houve a ampliação da base de cálculo estabelecida pela legislação, uma vez que a glosa feita pela autoridade fiscal apenas corrigiu o valor relativo à base de cálculo que efetivamente deveria ser considerada.

Da mesma forma vista para o Imposto de Renda, vantagens indevidas (propinas) não podem ser consideradas de forma alguma como despesas dedutíveis das bases de cálculo da CSLL.

Portanto devem ser mantidas as glosas em relação a CSLL, visto que existe norma determinando a aplicação das mesmas regras relativas ao IRPJ para a apuração da CSLL, e que em nenhum momento ampliou-se o conceito de base de cálculo que está previsto no caput do art. 2º da Lei nº 7.689/1988.

IV- Das Penalidades

A Recorrente alega que as penalidades aplicadas devem ser totalmente afastadas (caso da multa isolada e da multa qualificada aplicada ao IRRF em razão do bis in idem caso entendido o tributo como penalidade), ou, no mínimo reduzidas (caso da multa qualificada que, diante da ausência de dolo deve ser reduzida para 75% ou, caso assim não se entenda, ao menos reduzida para 100% nos termos do entendimento pacificado no STF em razão de seu caráter confiscatório).

IV.1 - Da Natureza Punitiva do IRRF Exigido e Impossibilidade de Cumulação Com a Multa Qualificada - "bis in idem".

A Recorrente afirma que o artigo 61 da Lei nº 8.981/95 não fixa hipótese de responsabilidade tributária, nos termos delineados no artigo 45, parágrafo único, do CTN, mas sim, verdadeira penalidade tributária, já que constitui o caminho por meio do qual o Fisco, impossibilitado de cobrar o imposto do efetivo beneficiário, exige da fonte pagadora o imposto retido na fonte, a uma alíquota majorada (35%) e sobre base de cálculo reajustada. Desta forma, em virtude do nítido caráter punitivo do IRRF, tem-se que, na hipótese de manutenção de tal exação, não se pode admitir a incidência concomitante da multa qualificada, uma vez que

se trataria de inquestionável dupla penalização ou "*bis in idem*", a qual é vedada pelo ordenamento jurídico pátrio.

Quanto à alegação de que o IRRF do art. 61 da Lei nº 8.981/1995 teria caráter sancionatório, de natureza punitiva, o que obstaría a incidência de multa qualificada sobre os valores a ele referentes, sob pena de *bis in idem*, não deve prosperar. O IRRF trata-se de um tributo, com fato gerador definido e distinto do IRPJ. Sendo um tributo, o IRRF não pode ser caracterizado como "sanção de ato ilícito", a teor do que dispõe o art. 3º do CTN, pelo que não há nele a alegada natureza punitiva, podendo ser regularmente cobrado juntamente com a multa qualificada, sem que se possa falar em *bis in idem*.

IV.2 – Inexistência de Intenção de Fraudar o Fisco e Inocorrência de Crime Contra à Ordem Tributária ou Qualquer Hipótese Ensejadora da Multa Qualificada no Presente Caso.

A Recorrente alega que, no caso dos autos, em hipótese alguma houve dolo, ou seja, intenção de sonegar ou fraudar, pois viu-se compelida a adotar prática comum e mandatária para que sua contratação para realização de serviços de engenharia se efetivasse, consistente no pagamento de valores para agentes públicos da alta cúpula da PETROBRAS, bem como para agentes políticos de diversos partidos.

Relata que o Grupo UTC - em que se insere, destaca-se na área de serviços industriais, especialmente nos seguimentos de Petróleo e Gás, reconhecida pelo mercado por sua experiência, capacidade técnica e inovações tecnológicas, mesmo possuindo todas as características para ser contratada facilmente e realizar um trabalho de extrema qualidade, não viu outra saída que não sucumbir à prática do pagamento de valores para agentes públicos e políticos para que pudesse se manter em funcionamento, gerando riquezas e empregando milhares de trabalhadores.

Argumenta que a realização de tais pagamentos era condição "*sine qua non*" para a contratação.

Questiona como se pode entender por dolosa uma conduta sistêmica, arraigada na cultura da contratação pública.

Afirma que se pudesse admitir como indevida a conduta da RECORRENTE de deduzir despesas da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, é evidente que tal conduta não se revestiu em momento algum de qualquer vestígio de dolo para que pudesse ser qualificada como fraude ou sonegação, e nem mesmo em conluio.

A fiscalização demonstrou, conforme relatório fiscal, que a Recorrente incorreu na prática de sonegação fiscal ao deduzir como custo ou despesa, na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), valores pagos a um destinatário irreal, inapto, inexistente de fato, baseada em uma operação igualmente irreal, inexistente, sem comprovação, circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa, sujeito à incidência do IRRF - Imposto de Renda Retido na Fonte, à alíquota de 35%.

Assim, como neste caso, há evidência nos autos deste processo de que a Recorrente utilizou um esquema de emissão de Notas Fiscais / Recibos inidôneos, em que tinha conhecimento da falta de capacidade operacional da empresa prestar os serviços declarados nos documentos fiscais, desde a contratação destas empresas até o momento do lançamento destes valores na sua contabilidade e nas Declarações entregue à Receita Federal do Brasil.

A Recorrente utilizou-se de contratos fraudulentos para justificar que saídas de caixa para formação de "caixa dois" e, assim, ter recursos à margem da sua contabilidade, para o pagamento de propinas a agentes públicos e políticos.

Ressalta-se que não estamos diante de um simples lançamento em razão de pagamento sem causa identificada, mas de pagamentos sem causa identificada pelo uso de contratos fraudulentos.

A alegação de que teria sido compelida a corromper agentes públicos para que pudesse contratar com a Petrobrás é irrelevante para fins tributários, pois não a exime das consequências no campo tributário da sua conduta dolosa. Ademais, conforme já amplamente abordado, a Recorrente tenta se coloca como vítima, quando, em verdade, foi uma das grandes beneficiárias de todo esquema criminoso.

Ainda que o ilícito tributário decorrente da simulação dos contratos de prestação de serviço não tenha sido o seu objetivo primário, ele ocorreu e a contribuinte nada fez para evitar os benefícios tributários dele advindo. Ou seja, poderia a Recorrente fazer os pagamentos das propinas sem contabilizá-los como despesas dedutíveis das bases tributáveis, hipóteses em que não haveria despesa a ser glosada e, conseqüentemente, não haveria prejuízo fiscal e base negativa a ser reduzida. Todavia, a Recorrente não se contentou em cometer apenas ilícitos penais, mas também se beneficiou da conduta ilícita ao contabilizar os pagamentos como despesas dedutíveis das bases tributáveis. Assim, é falaciosa a alegação de que a sua conduta ilícita não teve intuito de fraudar o Fisco.

Não há dúvida alguma acerca dos fatos autorizadores da qualificação da multa. Todos foram devidamente comprovados. A fraude, como visto, está amplamente demonstrada nos autos, não somente no conjunto probatório próprio formado pela Fiscalização, mas também com a utilização de elementos advindos da esfera judicial penal.

Por essas razões, voto por manter a multa qualificada sobre o IRRF lançado.

IV.3 - Da Natureza Confiscatória da Multa Qualificada Aplicada à RECORRENTE - Outra Forma de Violação aos Princípios da Razoabilidade, Proporcionalidade e Não Confisco

A Recorrente alega que a multa de ofício aplicada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), é desproporcional e desarrazoada, com nítido caráter confiscatório do direito de propriedade.

A previsão legal para a aplicação da multa no percentual de 150% encontra-se disciplinada no art. 44, inciso I, §1º da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir transcrito, sendo que não há respaldo legal para sua redução:

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

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

[...]

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

Assim, a apreciação da alegação de que a tributação levada a efeito pela autoridade fiscal teria caráter confiscatório encontra óbice no art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009¹ e na Súmula CARF nº 2², de sorte que rejeito as alegações da recorrente.

V – Da Alegação de Decadência Parcial dos débitos de IRRF

A Recorrente considerando que a sua conduta não fora permeada por dolo, fraude ou simulação e que houve pagamento antecipado de tributo, requer seja aplicado o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, reconhecendo-se a decadência parcial dos créditos tributários de IRRF em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 31/07/2012 a 20/08/2012, declarando-se sua extinção.

Em relação à decadência, aplica-se o prazo previsto no art. 173 do CTN nos casos em que não tenha ocorrido o pagamento parcial **ou** nos casos em que **caracterizados o dolo, a fraude e a simulação**. Somente se não preenchidas essas condições é que se aplica o prazo do art. 150, § 4º, do CTN.

¹ Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou
II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

² Súmula CARF nº 2

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

No presente caso, estão caracterizados o dolo, a fraude e a simulação, que justificaram, inclusive, a qualificação da multa de ofício no patamar de 150%, condutas essas mais do que suficientes, também, para afastar a incidência do art. 150, § 4º, do CTN, em relação ao cômputo do prazo decadencial. Logo, o prazo aplicável é aquele do art. 173 do CTN.

Verifica-se que a contribuinte foi notificada do lançamento em 28.08.2017, e os responsáveis em 29.08.2017, portanto o termo final do prazo para a constituição do crédito tributário relacionado ao fato gerador mais antigo de IRRF (31.07.2012) deu-se em 31.12.2017, não havendo, por isso, a alegada decadência parcial.

VI- Da legalidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

A recorrente alega, em síntese, que há previsão legal que autorize a aplicação de juros sobre a multa de ofício, estando apenas regulamentada a incidência de juros sobre o principal do tributo ou da contribuição.

A discussão em relação à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, trata-se de matéria sobre a qual a 1ª Turma da CSRF vem reiteradamente se posicionando pela incidência. Cita-se, nesse sentido, os acórdãos de nº 9101-002.180 e 9101-002.181 (de 19/01/2016), ambos de relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, bem como os de nº 9101-002.209 e 9101-002.209 (de 02/02/2016) e 9101-002.349 (de 14/06/2016), esses de autoria da Conselheira Adriana Gomes Rego, tendo sido acompanhada por maioria de votos pela turma.

O Acórdão citado de nº 9101002.349 segue a jurisprudência consolidada no âmbito do Carf, cujos argumentos, adotados na presente decisão, são transcritos a seguir:

A Lei nº 9.430, de 1996, estabelece, em seu art. 61, § 3º, que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC. Veja-se (sublinhei):

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

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora

calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

De outra banda, está estampado na Súmula CARF nº 5 que são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Confira-se (sublinhei):

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Ora, dos arts. 113, § 1º, e 139 do CTN deflui que o crédito tributário, que decorre da obrigação principal, compreende tanto o tributo em si quanto a penalidade pecuniária, o que inclui, à toda evidência, a multa de ofício proporcional de caráter punitivo. Vale transcrever os dispositivos (sublinhei):

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Sendo assim, outra não pode ser a interpretação da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” expressa no retrotranscrito art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, senão a de que abarca a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício proporcional punitiva, constituída por ocasião do lançamento.

Este é, aliás, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ, como se vê no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.335.688/PR, em 4/12/2012, Relator Min. Benedito Gonçalves (sublinhei):

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1.

Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva", a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido.

Vale destacar o seguinte trecho da decisão:

Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: "... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou

seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento."

Conforme o antes transcrito § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a taxa aplicável ao débitos de que aqui se trata, aí incluídos, como se viu, os decorrentes da aplicação de multa de ofício, é aquela "a que se refere o § 3º do art. 5º", qual seja a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC. Veja-se:

Art. 5º (...)

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Portanto, não assiste razão à Recorrente quando afirma que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício não encontra respaldo na legislação, e que a exigência correspondente ofende o princípio da legalidade. Como se viu, a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício decorre da lei.

Nesse sentido, o fato de a Lei nº 11.941/2009 e as normas que a regulamentam não trazerem determinação de incidência dos juros moratórios sobre as multas, como alega a Recorrente, em nada altera a incidência em questão, comandada pelo art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Acrescenta-se que a incidência de Juros de Mora sobre a multa de ofício foi objeto da súmula nº 108, a seguir transcrita.

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

VI- Da responsabilidade Tributária

O Recorrente Ricardo Ribeiro Pessoa alega que na qualidade de acionista majoritário do Grupo "UTC" e sendo responsável por sua gestão, viu-se compelido a se utilizar de questionável expediente para gerar "caixa dois" e se manter no "sistema", possibilitando assim o pagamento de valores para agentes públicos no exercício de funções ligadas à alta cúpula da PETROBRAS, e, igualmente, para agentes políticos, filiados a diversos partidos com expressão no cenário do Poder Legislativo e Poder Executivo.

Afirma que tais pagamentos, buscavam assegurar que a "UTC" desempenhasse as suas atividades empresariais, obtendo receitas indispensáveis à sua manutenção e sobrevivência, mormente em tempos de crise e estagnação de outros clientes do setor privado.

Deduz que não houve o dolo necessário para a responsabilização tributária do RECORRENTE, nos termos do artigo 135 do CTN, uma vez que não houve a intenção de se obter qualquer vantagem tributária, já que os valores destinados a esses pagamentos realmente saíram do caixa da empresa e não mais retornaram, nem para ela e muito menos para o RECORRENTE.

Argumenta que o intuito de burlar o Fisco jamais esteve presente na conduta do RECORRENTE, de modo que, ainda que maneira diversa daquela que transpareceria a verdade real e a causa dos pagamentos efetuados, não houve receita não declarada ou lucro ocultado a fim de ludibriar o Erário e com isso obter suposta vantagem tributária.

Ressalta que, embora tenha sido capitulado ilícito penal, não houve crime tributário pelo qual pudesse ser penalizado o RECORRENTE e tampouco há prova de que ele tenha agido dolosamente com o fim de lesar o erário.

Afirma que, em momento algum fora demonstrado tanto pela fiscalização como pela DRJ em Brasília, com provas e elementos irrefutáveis, a prática, por parte do RECORRENTE, de atos dolosos, de forma personalíssima, elemento este indispensável para a aplicação da responsabilidade tributária solidária prevista no artigo 135, III.

O Recorrente Ricardo Ribeiro Pessoa alega que não preenche os requisitos da regra matriz tributária objeto do artigo 135, III do CTN para figurar como sujeito passivo do auto de infração ora impugnado, uma vez que não era sócio, diretor ou gerente da UTC PARTICIPAÇÕES S/A.

Argumenta que ocupa o cargo de Diretor Financeiro - com vínculo celetista (Doc. 04 da Impugnação Administrativa) - na UTC ENGENHARIA S/A, que é controlada pela UTC PARTICIPAÇÕES S/A. No entanto, o exercício de cargo de direção em outra empresa do grupo, não é hipótese prevista no artigo 135, III, do CTN para responsabilização pessoal do RECORRENTE, como entendeu a fiscalização.

Afirma que o artigo 135, inciso III, do CTN não pode ser interpretado de modo a abarcar Diretor de empresa vinculada, conforme indevidamente foi sustentado pela DRJ em Brasília. Isso porque, no âmbito tributário, aplica-se o princípio da legalidade estrita, bem como é vedado ao legislador tributário alterar os conceitos, institutos e normas de direito privado.

Deduz que deve ser afastada a responsabilização solidária do RECORRENTE por falta de previsão legal, uma vez que ele não preenche nenhum dos requisitos do sujeito passivo indicado no artigo 135 do CTN: não é integrante da UTC PARTICIPAÇÕES S/A, seja na qualidade de acionista, diretor ou gerente.

O Recorrente alega que, ao largo de qualquer indício de intenção dolosa de lesar o Fisco, apenas agiu conforme as ordens que lhe eram determinadas pelo SR. RICARDO PESSOA, que por seu turno, agia de acordo com as regras do meio em que atuava.

Ressalta que, embora tenha sido capitulado ilícito penal em face do Sr. Ricardo Pessoa e de outros envolvidos no esquema, não houve crime tributário pelo qual pudesse ser penalizado o RECORRENTE e tampouco há prova de que ele tenha agido dolosamente com o fim de lesar o erário

Afirma que a fiscalização limitou-se a asseverar, de forma claramente deficitária, que o RECORRENTE seria responsabilizado pelo crédito tributário supostamente devido pela "UTC" com fundamento no artigo 135 do CTN, ou seja, em razão de atos praticados por "excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto". Entretanto, não se deduz dos autos, mormente do Relatório Fiscal, a identificação pormenorizada de quais, efetivamente, teriam sido os atos praticados por este com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Por fim argumenta que a fiscalização pretendeu manipular os fatos de modo a aplicar, ainda que desnaturada e indiretamente, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

Transcreve-se a seguir excertos do Relatório Fiscal que ensejou a sujeição passiva solidária de Ricardo Pessoa e Walmir Pinheiro, com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN:

15.2.1. RICARDO RIBEIRO PESSOA, CPF nº 063.870.395-68, diretor superintendente.

15.2.1.1. Conforme demonstrado ao longo deste Relatório Fiscal RICARDO RIBEIRO PESSOA era o líder do núcleo das empreiteiras, sendo o principal responsável pelas atividades do cartel. Confessou, ao MPF e à RFB a prática reiterada de lavagem de dinheiro, mediante a celebração de contratos inidôneos com empresas controladas por diferentes operadores, cujo principal objetivo real era a obtenção de valores em espécie para abastecer o esquema criminoso.

15.2.1.2. RICARDO PESSOA informou à RFB, em oitiva realizada em 06/03/2016, que era ele quem autorizava a contratação de serviços fictícios com o objetivo de gerar recursos em espécie, conforme trecho abaixo, extraído do Termo de Declaração nº 2 (Anexo 25 do presente Relatório).

15.2.1.3. Ou seja, mesmo ciente da falsidade ideológica presente em tais contratos (tendo em vista que o objetivo de tais contratações nunca foi a efetiva prestação de serviços, e sim a geração de recursos em espécie), RICARDO PESSOA autorizou a celebração de tais contratos e o pagamento às empresas citadas no item 1.2 do presente Relatório.

15.2.1.4. Ressalte-se, mais uma vez, que tais condutas não foram praticadas eventualmente; na UTC PARTICIPAÇÕES, na UTC ENGENHARIA e na CONSTRAN (empresa controlada pela UTC PARTICIPAÇÕES) o mesmo ocorreu, de forma sistemática e reiterada.

15.2.1.5. *Destaque-se ainda que os elementos acima elencados permitem a afirmação de houve dolo do referido responsável solidário, de acordo com as declarações prestadas pelo próprio RICARDO RIBEIRO PESSOA, na medida em que tinha a plena ciência de que os documentos gerados pelas prestadoras de serviço ora analisadas eram inidôneos e não poderiam ser aproveitados em seus efeitos tributários pela UTC; mesmo assim, foram utilizados para o aumento do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, sendo considerados como despesas dedutíveis.*

15.2.1.6. *Sendo assim, fica caracterizando, portanto, evidentes e reiterados atos praticados com infração à lei, que tiveram as consequências tributárias mencionadas ao longo do presente Relatório.*

15.2.2. **WALMIR PINHEIRO SANTANA**, CPF nº 261.405.005-91, **diretor financeiro** com vínculo empregatício.

15.2.2.1. *Em que pese a condição de subordinado a RICARDO PESSOA, ficou evidenciado ao longo do presente Relatório Fiscal que WALMIR PINHEIRO tinha pleno conhecimento da ilicitude e falsidade ideológica dos contratos firmados com as empresas controladas pelos operadores, confessando tais fatos ao MPF e à RFB, inclusive com detalhes de como conheceu cada um dos operadores.*

15.2.2.2. *Destaque-se ainda que foi WALMIR PINHEIRO que assinou, em nome da UTC PARTICIPAÇÕES, contratos ideologicamente falsos com a JOVIME (em 31/01/2011 e 20/08/2012) e a MRTR (em 02/07/2012).*

15.2.2.3. *Além disso, ressalte-se que WALMIR PINHEIRO teve papel ativo na busca e contratação de operadores que gerassem recursos em espécie.*

15.2.2.4. *Destaque-se ainda que os elementos acima elencados permitem a afirmação de houve dolo do referido responsável solidário, de acordo com as declarações prestadas pelo próprio WALMIR PINHEIRO, na medida em que tinha a plena ciência de que os documentos gerados pelas prestadoras de serviço ora analisadas eram inidôneos e não poderiam ser aproveitados em seus efeitos tributários pela UTC; mesmo assim, foram utilizados para o aumento do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, sendo considerados como despesas dedutíveis.*

15.2.2.5. *Sendo assim, fica caracterizado que WALMIR PINHEIRO praticou reiteradamente atos com infração à lei, que tiveram as consequências tributárias mencionadas ao longo do presente Relatório.*

Verifica-se, conforme relatório fiscal, que a Fiscalização demonstrou, por nome e CPF, a titularidade dos cargos de diretor de cada um dos responsáveis, bem como os específicos atos por eles praticados que ensejaram sua responsabilização com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN, considerando que os referidos atos foram praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Conforme registrado no voto condutor da decisão recorrida, “...não há falar que uma despesa com pagamento de propina possa ser considerada dedutível das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL; segundo, é falaciosa alegação de que não quis burlar o Fisco, pois contabilizou como despesa dedutível das bases tributárias pagamentos de propinas, além de ter simulado contratos de prestação de serviços para lastrear os registros das despesas e dissimular a causa dos pagamentos feitos; e, terceiro, o impugnante não era vítima da corrupção institucional, mas um de seus beneficiários”

O Recorrente Ricardo Ribeiro Pessoa conforme registrado na motivação do auto de infração (fl. 472) “era o líder do núcleo das empreiteiras, sendo o principal responsável pelas atividades do cartel. Confessou ao MPF e à RFB a prática reiterada de lavagem de dinheiro, mediante a celebração de contratos inidôneos com empresas controladas por diferentes operadores, cujo principal objetivo real era a obtenção de valores em espécie para abastecer o esquema criminoso”.

O referido responsável tributário “informou à RFB que era ele quem autorizava a contratação de serviços fictícios com o objetivo de gerar recursos em espécie”, ou seja, “mesmo ciente da falsidade ideológica presente em tais contratos (tendo em vista que o objetivo de tais contratações nunca foi a efetiva prestação de serviços, e sim a geração de recursos em espécie), RICARDO PESSOA autorizou a celebração de tais contratos e o pagamento às empresas citadas no item 1.2 do Relatório Fiscal”.

Quanto à alegação do Recorrente Walmir Pinheiro Santana que não preenche os requisitos da regra matriz tributária objeto do artigo 135, III do CTN, verifica-se que art. 135, inciso III, do CTN, não faz distinção entre administradores (se sócios ou não), exigindo apenas a condição de administrador (o exercício da administração) e a prática do ato contrário às normas.

Nota-se que Walmir Pinheiro Santana também confessou a prática de atos ilícitos que tiveram consequências no campo tributário, ou seja, da celebração de contratos fictícios com as empresas de Trombeta e Morales (MRTR e MANWIN), para a formação de ‘caixa dois’ para pagamento de propinas. Da mesma forma, no Termo de delação nº 3, confessa que a contratação da JOVIME era fictícia, pois destinava-se a formação de caixa dois para pagamento de propinas. Assim, resta provado por confissão do próprio impugnante a prática de atos ilegais que, como antes fartamente demonstrado, tiveram efeitos no campo tributário.

Vê-se que Ricardo Ribeiro Pessoa e Walmir Pinheiro Santana foram os autores diretos dos contratos que tentaram encobrir a prestação de serviços por outras empresas, que jamais foram efetivamente prestados, gerando despesas (indedutíveis) que inequivocamente trouxeram prejuízos ao Erário.

Quanto à alegação dos recorrentes alegam da inaplicabilidade, no caso, da desconsideração da personalidade jurídica, constata-se que o fundamento utilizado pela Fiscalização para a responsabilização dos diretores, como visto, se encontra no art. 135, inciso III, do CTN, por si só suficiente do ponto de vista legal, e não o art. 1.080 do Código Civil, relacionado à desconsideração da personalidade jurídica.

Pelas razões expostas, deve ser mantida a responsabilização solidária de Ricardo Ribeiro Pessoa e Walmir Pinheiro Santana, nos termos de art. 135, inciso III, do CTN.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de: i) dar provimento aos recursos voluntários para excluir da base de cálculo a diferença devido ao erro de reajuste da base de cálculo do IRRF; ii) negar provimento aos recursos voluntários relativamente à comprovação da causa dos pagamentos no âmbito do IRRF e à repercussão das glosas de despesas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL; iii) não conhecer dos recursos voluntários relativamente às arguições de inconstitucionalidade; iv) negar provimento aos recursos voluntários quanto à arguição de decadência parcial do IRRF; v) negar provimento aos recursos voluntários relativamente à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício; e vi) negar provimento aos recursos voluntários relativamente à imputação de responsabilidade tributária a Ricardo Ribeiro Pessoa e Walmir Pinheiro Santana; e vii) negar provimento aos recursos voluntários relativamente à exigência concomitante de IRRF com IRPJ/CSLL e à cumulação da exigência de IRRF com a multa qualificada.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias