



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

Processo n° 13896.720472/2015-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-002.957 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2018
Matéria IRRF - PAGAMENTO SEM CAUSA
Recorrente CONSTRA S/A - CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2010, 2011

PAGAMENTO SEM CAUSA E/OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. TRIBUTAÇÃO NA FONTE.

Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

MULTA QUALIFICADA. LEGITIMIDADE.

Os registros contábeis de despesas e dos respectivos pagamentos, lastreados em documentos **inidôneos**, buscam, justamente, impedir ou retardar, por parte da autoridade fazendária, o conhecimento da ocorrência do fato gerador - o auferimento de renda por parte de terceiro -, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Cabível a imposição da multa isolada **qualificada** de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra em qualquer das hipóteses definidas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, vencidas as Conselheiras Lívia De Carli Germano e Letícia Domingues Costa Braga.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Livia de Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Leticia Domingues Costa Braga e Sergio Abelson (Suplente convocado).

Relatório

Por meio do Auto de Infração às folhas 384 a 392, foi a Recorrente **intimada a cumprir o ajuste na base de cálculo do Imposto de Renda**, tendo em vista que o valor tributável apurado de ofício, relativo aos anos-calendário de 2010 e 2011, foi compensado com o prejuízo do pertinente período.

Em consulta à Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is), verifica-se que a autuação se deu por *contabilização de custos com base em documentos inidôneos*.

Em decorrência deste lançamento, foi ainda lavrado o Auto de Infração (fls.393 a 401), sendo a Recorrente **intimada a cumprir o ajuste na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido**, tendo em vista que o valor tributável apurado, relativo aos anos-calendário de 2010 e 2011, foi compensado com a base negativa do período.

Consta ainda nos autos, a lavratura de Auto de Infração, a título de **Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF** (fls.402 a 406) o qual exige da Recorrente a importância de **R\$ 11.665.267,37**, acrescida da multa de ofício de **150%** e de juros de mora à época do pagamento, tendo como enquadramento legal o art.674 e 675 do RIR/99.

Em consulta à Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is), verifica-se que a autuação se deu por "*Valor do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre pagamento(s) sem causa ou de operação(ões) não comprovada(s), contabilizadas ou não.*"

Do **Termo de Verificação Fiscal**, alguns excertos:

2. FISCALIZADA

O contribuinte é pessoa jurídica que, organizada na forma de sociedade anônima fechada, tem como objeto social principal "construção de rodovias e ferrovias". Fatos, que podem ser constatados pelo exame do extrato do sistema CNPJ e pelo Estatuto Social.

[...]

5. DAS EMPRESAS INEXISTENTES DE FATO E DAS NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS

5.1. Conforme verificado neste Termo e nas respostas protocoladas pelo contribuinte, este contratou as sociedades JSM ENGENHARIA TERRAPLENAGEM LTDA - ME. – CNPJ: 10.361.606/0001-06 e SM TERRAPLENAGEM LTDA - ME. – CNPJ: 07.829.451/0001-85, tendo como objeto, de acordo com a

Declaração do Representante Legal da empresa, “a locação de máquinas e equipamentos”:



DECLARAÇÃO

Declaramos que os serviços prestados em 2010 e 2011 pelas empresas JSM Engenharia e Terraplanagem Ltda, CNPJ 10.361.606/0001-06 e SM Terraplanagem Ltda, CNPJ 07.829.451/0001-85 à CONSTRAN S/A CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO – CNPJ 61.156.568/0001-90 referiram-se a locações de máquinas e equipamentos.

São Paulo, 11 de fevereiro de 2014.

Augusto Cesar Ribeiro Pinheiro
Representante Legal

*5.3. Vamos comprovar neste Termo, através de provas robustas e incontestáveis, que as Notas Fiscais emitidas pelas sociedades JSM ENGENHARIA E TERRAPLENAGEM LTDA - ME. – CNPJ: 10.361.606/0001-06 e SM TERRAPLENAGEM LTDA - ME. – CNPJ: 07.829.451/0001-85 são documentos inidôneos, pois foram emitidas por pessoa jurídica que não existe de fato, apesar de constituída formalmente, ou seja não possuiu existência de fato, e cuja inscrição no CNPJ foi considerada e declarada **inapta** e posteriormente baixada no órgão competente, não produzindo, esses documentos, quaisquer efeitos tributários em favor de terceiros por se caracterizarem como uma hipótese de inidoneidade, conforme dispõe a legislação abaixo indicada:*

[...]

5.4. E mais, vamos comprovar também que estas duas empresas, JSM ENGENHARIA E TERRAPLENAGEM LTDA - ME. – CNPJ: 10.361.606/0001-06 e SM TERRAPLENAGEM LTDA - ME. – CNPJ: 07.829.451/0001-85, pertencem a um mesmo grupo de pessoas, em especial os SR ADIR ASSAD e MARCELLO JOSÉ ABBUD, que constituíram estas e várias outras empresas, em seus nomes e no de várias interpostas pessoas com os quais têm fortes vínculos pessoais e profissionais com o intuito de fraudar, sonegar e desviar recursos públicos

através de pagamentos para supostas prestações de serviços. Vamos demonstrar que este entendimento não se restringe apenas à fiscalização da Receita Federal do Brasil sendo também compartilhado por uma CPMI do Congresso Nacional, por investigações da Polícia Federal, por decisões da Justiça Federal e pela Prefeitura Municipal de Santana de Parnaíba, local onde estão constituídas estas supostas empresas.

[**Nota do Conselheiro Relator:** deixa-se de elencar as várias provas mencionadas, com fotos, declarações, etc, tendo em vista que esta autuação não foi objeto de impugnação]

Continuando com o relato fiscal:

*5.12. No dia 30/07/2012 foi publicado no DOU – Diário Oficial da União o Ato Declaratório Executivo – ADE nº 40, de 27/07/2012 declarando **INAPTA** a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ da sociedade **JSM ENGENHARIA E TERRAPLENAGEM LTDA - ME.** – CNPJ: 10.361.606/0001-06, e no dia 09/09/2011 foi publicado no DOU – Diário Oficial da União o Ato Declaratório Executivo – ADE nº 12, de 08/09/2011 declarando **INAPTA** a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ da sociedade **SM TERRAPLENAGEM LTDA - ME.** – CNPJ: 07.829.451/0001-85.*

5.13. Em continuidade a estas fiscalizações, em 21/03/2014, foi formalizada uma Representação Fiscal – Baixa de Ofício para cada uma das sociedades acima indicadas, com base no inciso I, § 1º do artigo 80 da Lei nº 9.430, de 27 de Dezembro de 1996:

[...]

5.14. Em que pese todos os esforços e tentativas no sentido de localizar estas empresas ou seus responsáveis não foi possível identificar onde realmente estão localizadas. As empresas apesar de cientificadas da lavratura da Representação Fiscal – Baixa de Ofício, processo nº13896.721784/2012-60 (JSM) e nº 13896.720706/2011-67 (SM), não apresentaram quaisquer esclarecimentos e nem adotaram qualquer providência no sentido de regularizar sua situação cadastral que se encontra na situação de BAIXADA DE OFÍCIO desde o dia 21/05/2014, nos cadastros da Receita Federal do Brasil, com a publicação dos seguintes Atos Declaratórios Executivos:

[...]

*5.16. Abaixo iremos demonstrar todos os pressupostos acima indicados e que comprovam de forma cabal a inexistência de fato das sociedades **JSM ENGENHARIA E TERRAPLENAGEM LTDA - ME.** – CNPJ: 10.361.606/0001-06 e **SM TERRAPLENAGEM LTDA - ME.** – CNPJ: 07.829.451/0001-85 desde o momento da sua constituição até o presente momento. Em primeiro lugar o contribuinte não possui um local para operar a empresa, apenas dispõe de um endereço virtual, que conforme esclarecido acima se tratam de locais que abrigam “escritórios virtuais”. Podemos verificar analisando as fotos dos locais que nestes endereços não existe a mínima possibilidade de*

funcionar empresas de aluguel de máquinas e equipamentos, tais como CARREGADEIRAS CAT 966C, ESCAVADEIRAS KOMATSU PC 200, GUINDASTE AMERICAN 5520, GUINDASTE GOVER 150, GUINDASTE TM 500, RETROESCAVADEIRAS CASE 580 H E TRATORES DE ESTEIRA CATERPILLAR D8K COM RIPER, CAMINHÃO SCANIA 114 – PRANCHA / 111 / 112, CAMINHÕES SCANIA 110 – PRANCHA, CAMINHÕES VW 7.90S – MUNCK, CAMINHÕES FORD CARGO - MUNCK, CAMINHÕES MB 1418. São simples imóveis utilizados apenas com a finalidade de dar uma aparência de legalidade e normalidade às operações destas sociedades, embora uma análise superficial já permita concluir que tais locais não reúnem as condições minimamente necessárias ao funcionamento de empresas dedicadas ao aluguel de máquinas e equipamentos para a construção civil.

[...]

6. DA GLOSA DOS CUSTOS

[...]

6.18. Em todas as respostas apresentadas pela CONSTRAN quando é inquirida a apresentar a documentação que comprova a real prestação dos serviços de locação de máquinas e equipamentos, sempre responde que não dispõe destes documentos, e existe uma exigência legal e também jurisprudência consolidada pelo CARF que “há que se cercar a operação, de documentação hábil e idônea, contemporânea à sua realização, comprobatória de que, efetivamente, o pagamento efetuado, ou a despesa contabilizada, era devida por serviços prestados ou produtos efetivamente fornecidos por terceiros”.

*6.19. Foi solicitado ao contribuinte que apresentasse esclarecimentos de onde foram lançadas as despesas / custos referentes aos pagamentos dos prestadores de serviços **JSM ENGENHARIA E TERRAPLENAGEM LTDA - ME. – CNPJ: 10.361.606/0001-06** e **SM TERRAPLENAGEM LTDA - ME. – CNPJ: 07.829.451/0001-85**, nas DIPJ – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, se na Ficha 04A – Custo dos Bens e Serviços Vendidos ou na Ficha 05A – Despesas Operacionais, informando também a LINHA de lançamento nos anos calendários 2010 e 2011. O contribuinte apresentou um **Demonstrativo dos Lançamentos Contábeis e Informação na DIPJ**, em anexo a este, com a indicação de que, os valores pagos de prestação de serviços de locação de máquinas e equipamentos das sociedades **JSM ENGENHARIA E TERRAPLENAGEM LTDA - ME. – CNPJ: 10.361.606/0001-06** e **SM TERRAPLENAGEM LTDA - ME. – CNPJ: 07.829.451/0001- 85** foram lançados como custos na sua contabilidade nas contas 6.01.01.04.01.01 – EQUIP AUXILIAR EXT e 5.01.01.04.01.02 – MAQ E EQUIPAMENTOS – PESSOA JURID, conforme **Anexo 1 - Lançamentos Contábeis JSM Custos e Anexo 2 - Lançamentos Contábeis SM Custos**, e na*

*DIPJ – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, que conforme resposta protocolada pelo contribuinte foram declaradas como custos na **DIPJ 2011 AC 2010**, na Ficha 4A –Custos dos Bens e Serviços Vendidos – PJ em Geral – Linha 43 e **DIPJ 2012 AC 2011** na Ficha 4A –Custos dos Bens e Serviços Vendidos – PJ em Geral – Linha 47, e serão **glosados** pois são valores suportados por documentos **inidôneos**, emitidos por pessoas jurídicas que não existem de fato, apesar de constituída formalmente, ou seja não possuem existência de fato, e cuja inscrição no CNPJ foram consideradas e declaradas **INAPTAS** e posteriormente **BAIXADAS DE OFÍCIO** no órgão competente, não produzindo, esses documentos, quaisquer efeitos tributários em favor de terceiros por se caracterizarem como uma hipótese de inidoneidade.*

[...]

7. IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA

7.1. À luz de tudo o que foi dito e comprovado acima, a legislação determina que, a pessoa jurídica que efetuar a entrega de recursos a terceiros ou a sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não comprove mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

[...]

*7.4. Comprovamos no presente caso que as Notas Fiscais, os Recibos, os TED, transferências eletrônicas, recibos de pagamentos e a contabilidade do contribuinte **registram o pagamento de um serviço a um destinatário irreal, INAPTO, inexistente de fato, e por uma operação igualmente irreal, inexistente, circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa.***

*7.5. A aplicabilidade deste artigo 61 da Lei nº 8.981/95 é que a operação ou causa, de locação de equipamentos das sociedades **JSM ENGENHARIA E TERRAPLENAGEM LTDA. – CNPJ: 10.361.606/0001-06** e a **SM TERRAPLENAGEM LTDA. – CNPJ: 07.829.451/0001-85** se deram através de documentos ilícitos, ou seja a operação foi lastreada em notas fiscais ideologicamente inidôneas, emitidas por empresas consideradas **INAPTAS** e **BAIXADAS DE OFÍCIO** pela Receita Federal do Brasil, por serem inexistente de fato, e mais, na outra ponta, não houve qualquer comprovação por parte do contribuinte da fruição dos serviços prestados. O que vemos aqui é uma prática nefasta de evasão de recursos, que se concentra na contratação de pseudos serviços de locação de máquinas e equipamentos, "promovidos" por empresas **INAPTAS, BAIXADAS, INOPERANTES, "FANTASMAS"**, entre outras chagas, às vezes nem sempre expostas pelo fisco.*

[...]

7.7. Para o lançamento do IRRF deve se verificar além das Notas Fiscais / Recibos inidôneos os documentos pertinentes à mesma operação correspondente a estas Notas Fiscais / Recibos, buscando, especialmente, verificar a existência de elementos comprobatórios de pagamentos. Além dos lançamentos contábeis apresentados pelo contribuinte e anexados a este processo no Demonstrativo dos Lançamentos Contábeis e Informação na DIPJ que discriminam todos os lançamentos das Notas Fiscais / Recibos das sociedades JSM ENGENHARIA E TERRAPLENAGEM LTDA. – CNPJ: 10.361.606/0001-06 e SM TERRAPLENAGEM LTDA. – CNPJ: 07.829.451/0001-85, anexamos também o Anexo 3 - Lançamentos Contábeis JSM / Banco e Anexo 4 - Lançamentos Contábeis SM / Banco que discriminam todos os pagamentos das Notas Fiscais / Recibos das sociedades JSM e SM contra banco nas seguintes contas contábeis: 1.01.01.02.01.11 – BANCO ITAÚ S/A e 1.01.01.02.01.12 – BIC BANCO C/C 14.103901-4. Também faz parte deste processo os seguintes anexos com todas as Notas Fiscais / Recibos, e que estão devidamente acompanhadas dos documentos que comprovam os pagamentos efetuados, tais como Borderôs de pagamentos, transferências eletrônicas, TED's, autorizações de pagamento com a identificação clara do remetente (CONSTRAN) e dos favorecidos JSM ENGENHARIA E TERRAPLENAGEM LTDA. – CNPJ: 10.361.606/0001-06 e SM TERRAPLENAGEM LTDA. – CNPJ: 07.829.451/0001-85, com a data da transação, valor transferido, conta do favorecido, CNPJ etc, Anexo Notas Fiscais / Recibos / Pagamentos JSM e Anexo Notas Fiscais / Recibos / Pagamentos SM.

[...]

8. DA MULTA APLICADA E DA MAJORAÇÃO DA MULTA (QUALIFICAÇÃO)

[...]

8.5. Demonstrou-se ao longo dos autos e pelos recortes legais, acima em destaque, que a fiscalizada cometeu, em tese, crime contra a ordem tributária, incorrendo 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 utilizando documentos inidôneos, emitidos por pessoa jurídica que não existe de fato, apesar de constituída formalmente, ou seja não possuiu existência de fato, e cuja inscrição no CNPJ foi considerada e declarada INAPTA e posteriormente baixada no órgão competente, não produzindo, esses documentos, quaisquer efeitos tributários em favor de terceiros por se caracterizarem como uma hipótese de inidoneidade, com a intenção dolosa de sonegar parte significativa das receitas auferidas, e com isto efetuar recolhimentos a menor. Isto também é caracterizado como um pagamento a um destinatário irreal, INAPTO, inexistente de fato, baseada em uma operação igualmente irreal, inexistente, circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa, sujeito

à incidência do IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte, à alíquota de 35%.

8.6. A ação 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, **justifica a multa qualificada**. Assim, como neste caso, há evidência nos autos deste processo de que a autuada utilizou um esquema de emissão de Notas Fiscais / Recibos **inidôneos**, em que a fiscalizada desde a contratação destas empresas inexistentes de fato, “fantasma”, até o momento do lançamento destes valores na sua contabilidade e nas Declarações entregue à Receita Federal do Brasil tinha conhecimento da falta de capacidade operacional da empresa prestar os serviços declarados nos documentos fiscais. Houve um conluio, que é “o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando produzir os efeitos referidos nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964”, ou seja, **a sonegação e a fraude**.

[...]

Da Impugnação

Em sua **impugnação**, às folhas 490 a 727, a Contribuinte relata o procedimento fiscal, destacando, em resumo:

- que as glosas de custos não acarretaram IRPJ ou CSLL a recolher, pois detinha nos períodos fiscalizados, prejuízo e base negativa de CSLL em montantes superiores aos valores apurados pela Fiscalização.

- que não impugnará esta parte da autuação, mas alega que o cálculo do ajuste no saldo de PF e BNCSLL deve sofrer reparos; apresenta suas razões para a correção dos saldos, conforme apontado nos itens 27 a 41;

- que a mesma operação deu origem à glosa da despesa (com implicações para fins de IRPJ e CSLL) e à acusação de pagamento sem causa (com repercussão na forma de exigência de IRRF); fica evidente isto no TVF que lista todos os pagamentos que foram questionados pela autoridade lançadora, totalizando, nos períodos de apuração que foram objeto da autuação, R\$ 21.664.068,00;

- discorre longamente sobre legislação passada e revogada, notadamente o art.44 da Lei 8.541/92, querendo com isto concluir que o campo de abrangência do disposto no art.61 da Lei 8.981/95 pode prevalecer "*desde que a mesma hipótese não implique redução indevida do lucro líquido (resultado contábil), representada pela glosa da despesa computada na apuração do IRPJ e da CSLL.*"; traz ementas de julgados do CARF;

- que a tributação de IRRF deste artigo tem caráter de penalidade, com isso deve ser afastada qualquer multa de ofício;

- que, apesar de a autoridade lançadora apontar o beneficiário dos pagamentos, teria concluído que a efetiva locação de bens não foi comprovada pela Impugnante;

- também, deve ser afastada a multa qualificada, tendo em vista que o pagamento não reduziu, eliminou ou diferiu eventual tributo devido; que o TVF aponta descrições de fraude, sonegação ou conluio, o que já denota uma imprecisão na acusação fiscal;

- que tal qualificação da multa recai sobre eventual "sonegação fiscal ao deduzir como custo ou despesa, na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Nada diz sobre o IRRF..."

- que sejam cancelados os juros de mora, calculados com base na taxa SELIC, sobre a multa de ofício lançada no Auto;

Das Diligências

Tendo em vista as alegações da Contribuinte, no sentido de que se promovesse eventuais ajustes nos saldos de Prejuízos Fiscais e de Base Negativa de CSLL, a 1ª Turma da DRJ/JFA solicitou a realização de diligências, conforme Despacho às fls.743/744.

Em atendimento à demanda solicitada, a DRF em Ribeirão Preto elaborou o **Relatório Fiscal Complementar**, acostado às fls. 747/755, com a seguinte conclusão:

Novamente deixamos frisado que as ações desta fiscalização alteraram apenas o Prejuízo Fiscal e a Base Negativa da CSLL dos anos calendário de 2010 e 2011, e apenas reproduziu os saldos existentes no sistema da Receita Federal do Brasil em relação ao ano calendário de 2009. Como disse o douto julgador, "a impugnante questiona tão somente a recomposição do saldo de Prejuízo Fiscal e do saldo de base negativa de CSLL", que foram replicados do ano calendário de 2009. Não há contestação dos ajustes efetuados nos anos calendários que foram o escopo desta fiscalização. Não se pode exigir dentro deste procedimento de fiscalização que se altere valores de anos calendários não autorizados e que se proceda a alterações em processos lavrados em outros procedimentos e que alteraram a situação fiscal do contribuinte. Não se está aqui, s.m.j., mitigando o direito do contribuinte em rever ou contestar os valores do saldo de Prejuízo Fiscal e a Base Negativa da CSLL do ano calendário de 2009, apenas que este não é o fórum adequado, pois não foram as ações desta fiscalização que procedeu às alterações contestadas pelo contribuinte neste ano.

A Contribuinte tomou a devida ciência do Relatório da diligência, ocasião em que apresentou seus aditamentos, conforme consta às fls.762/770, *Petição - MANIFESTAÇÃO*.

Da Decisão de Primeira Instância

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) manteve integralmente os lançamentos, conforme Acórdão 09-60.955 da 1ª Turma, acostado às fls.785 a 803. A seguir, as **ementas** do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL. SALDO ANTERIOR. ALTERAÇÕES PROMOVIDAS EM PROCEDIMENTOS ANTERIORES.

Incabível, em sede de julgamento, a alteração de saldo anterior ao período fiscalizado de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL, cuja recomposição dos saldos foi realizada em procedimentos fiscais específicos.

LANÇAMENTO DE IRRF CONCOMITANTE COM LANÇAMENTO DE IRPJ. CABIMENTO.

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

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA.

Em face de presunção legal, se sujeita à incidência do imposto de renda, exclusivamente na fonte, aqueles pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A multa de ofício no percentual de 75% deve ser duplicada quando verificada a ocorrência de um dos casos previstos nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, comprovando-se, no caso concreto, o intuito doloso do contribuinte.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE O PRINCIPAL E MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, nos casos de lançamento de ofício os juros de mora incidem tanto sobre o tributo quanto sobre o valor dessa penalidade, em ambos os casos a partir do vencimento.

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. VINCULAÇÃO.

Falece competência à autoridade julgadora para apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade ou legalidade de normas tributárias, devendo, no julgamento de primeira instância, serem observadas normas legais e regulamentares, bem assim o entendimento da Receita Federal expresso em atos normativos.

Do Recurso Voluntário

As alegações trazidas são, praticamente, as mesmas das consideradas na Impugnação, acrescidas de algumas posições contra a decisão recorrida, que serão tratadas no Voto.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do **Recurso Voluntário** apresentado, dele conheço.

Delimitação do Litígio

Os ajustes a serem procedidos na base de cálculo do Imposto de Renda e na Base Negativa da CSLL, conforme consta nos Autos de Infração de IRPJ e de CSLL, foram acatados pela Recorrente, conforme depreende-se de seu recurso voluntário:

III.A - DA RECOMPOSIÇÃO DO SALDO DE PF E BNCSLL

38. A despeito disso, diante da posição reiterada pela autoridade lançadora, e admitida pelo acórdão recorrido, a Recorrente se vê obrigada a retificar os seus registros fiscais para fazer constar os saldos de PF e de BNCSLL nos anos-calendário de 2010 e 2011 exatamente como indicados no auto de infração.

Do Auto de Infração - Imposto de Renda Retido na Fonte

Conforme relatoriado, a Recorrente discorre sobre textos legais já revogados, tudo no sentido de negar a aplicabilidade do art.61 da Lei nº 8.981/95, quando da ocorrência da mesma hipótese que deu origem à tributação pelo IRPJ e CSLL.

O texto que regula a matéria em debate e encontra-se vigente é o art.61 da Lei nº 8.981/95, base legal da autuação, de forma que o que interessa é saber se a situação fática ocorrida subsume-se a este dispositivo legal, algo que a Recorrente esquivou-se solenemente, ao dirigir seu inconformismo com a impossibilidade de tributação simultânea de IRPJ, CSLL e de IRRF, quando da infração resultar *redução indevida de lucro líquido*.

De se indagar onde está o dispositivo legal atual que veda a tributação (conjunta) de IRPJ/CSLL por conta de *redução indevida de lucro líquido*, aliado à tributação de IRRF do art.61 da Lei nº 8.981/95 (art.674 do RIR/99). Não há, porque simplesmente não existe.

Fartamente comprovado nos autos que a Recorrente destinava recursos à duas empresas de fachada, inexistentes, declaradas inaptas e baixadas de ofício, situações que em nenhum momento foram alvo de contestações, até porque estas situações que impulsionaram as glosas dos custos **inidôneos** não foram impugnadas.

Custos e/ou Despesas **inidôneas** representam infração à legislação do **IRPJ/CSLL**, pois reduziram de modo artificial o resultado contábil da Recorrente e, se acompanhadas dos **efetivos** pagamentos representam pagamentos a beneficiários não identificados e de natureza não comprovada, o que autoriza ao Fisco a exigência de **IRRF**, nos termos do disposto no art.674 do RIR/99.

Nesse sentido, cabe reproduzir o entendimento exarado pela Coordenação Geral de Tributação, por meio da Solução de Consulta Interna nº 11, de 8 de maio de 2013, citado, inclusive na decisão recorrida:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

A glosa de custo ou despesa, baseada em nota fiscal inidônea é compatível com o lançamento reflexo do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) motivado pelo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que haja a comprovação por parte da autoridade fiscal do efetivo pagamento.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza RIR/1999), arts. 217, 299 e 674.

De se destacar que, neste caso específico em que constatada a existência de custos **fictícios** aliado a **pagamentos**, coexistem de forma legítima a exigência de **IRPJ** e de **IRRF**.

A seguir reproduzo texto acerca do tema, que não é de minha autoria, mas que partilho integralmente: "É que, relativamente à exigência de **IRPJ**, a persecução fiscal vai à procura de satisfação de crédito tributário tirado em nome do próprio Contribuinte e em cumprimento de obrigação dele próprio; relativamente à exigência de **IRRF**, a busca se dá pela satisfação de crédito tributário também tirado em nome do próprio Contribuinte, mas em cumprimento de obrigação **alheia**, a dizer, daquele beneficiado pelo pagamento."

Na exigência de **IRPJ**, a CONSTAN S/A é contribuinte (responde em nome próprio por dever próprio). Já na exigência de **IRRF**, a CONSTAN S/A não é contribuinte, mas substituto legal tributário (responde em nome próprio por dever alheio). Inconfundíveis, pois, as espécies.

Assim é que, constatando-se, como foi o caso, a ocorrência de recursos entregues a terceiros ou a sócios, escriturados ou não, sem a comprovação da causa, está-se diante da subsunção do fato concreto à hipótese abstrata contida no art. 61 da Lei nº 8.891, de 1995, sendo de rigor a constituição do crédito tributário correspondente ao **IRRF**.

A Fiscalização, em trabalho digno de encômios, apurou todos os pagamentos das notas fiscais feitos para aquelas duas empresas, conforme destacado no **item 7.7 do TVF** e procedeu ao cálculo do IRRF conforme determina a legislação:

Quadro 20 – Lançamentos IRRF pagamento sem causa – JSM ENGENHARIA TERRAPLENAGEM LTDA.

NOME PRESTADOR	CNPJ PRESTADOR	Nº Doc.	DATA NF / Recibo	Data Pagamento	TIPO	VALOR R\$ (V)	Base Reajustada: B = V/(1-0,35) (Artigo 61, § 1º e 3º da Lei 8.981/95)
J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda.	10.361.606/0001-06	756	25/10/2010	25/10/2010	NF	1.384.720,00	2.130.338,46
J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda.	10.361.606/0001-06	757	25/10/2010	25/10/2010	NF	849.368,00	1.306.720,00
J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda.	10.361.606/0001-06	1	18/10/2010	25/11/2010	Recibo	1.357.880,00	2.089.046,15
J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda.	10.361.606/0001-06	2	18/10/2010	30/11/2010	Recibo	857.460,00	1.319.169,23
J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda.	10.361.606/0001-06	5	13/12/2010	14/12/2010	Recibo	1.366.980,00	2.103.046,15
J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda.	10.361.606/0001-06	6	13/12/2010	14/12/2010	Recibo	858.676,00	1.321.040,00
J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda.	10.361.606/0001-06	33	13/01/2011	13/01/2011	Recibo	1.828.960,00	2.813.784,62
J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda.	10.361.606/0001-06	51	02/02/2011	08/02/2011	Recibo	1.851.520,00	2.848.492,31
J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda.	10.361.606/0001-06	86	02/03/2011	15/03/2011	Recibo	1.851.640,00	2.848.676,92
J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda.	10.361.606/0001-06	142	14/04/2011	14/04/2011	Recibo	1.868.120,00	2.874.030,77
J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda.	10.361.606/0001-06	172	13/05/2011	14/06/2011	Recibo	1.881.800,00	2.895.076,92
Total						15.957.124,00	24.549.421,54

Quadro 21 - Lançamentos IRRF pagamento sem causa - SM TERRAPLENAGEM LTDA.

[...]

Quanto à alegada violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, arguindo a inconstitucionalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional eficaz, como o art. 61 da Lei n.º 8.981/95, de se dizer apenas que tal alegação não é oponível na esfera administrativa:

A questão já foi, inclusive, objeto de súmula em instância administrativa superior, no caso, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, por meio da Portaria CARF de nº 106, de 21 de dezembro de 2009:

Súmula CARF nº 2

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

Da Multa de Ofício Qualificada

A Recorrente alega que a situação que gerou a exigência de **IRRF** não pode dar azo à qualificação da multa de ofício, pois houve pagamento e, assim, "*O ato do pagamento, por óbvio, não é alcançado pelas acusações que foram feitas com relação à glosa das despesas.*"

Estamos diante de pagamentos com base em notas fiscais **inidôneas**, pagamentos à empresas inaptas ou inexistentes, de forma que tal conduta conduz à **qualificação** da multa de ofício e esta conduta, como mostrado, teve repercussão tributária junto à legislação do IRPJ (ajustes) e do IRRF.

E esta foi a motivação da autoridade fiscal, conforme já destacado na decisão recorrida, entendimento que adoto:

3 – Incidência da multa de ofício no caso de exigência do IRRF com base no art. 61 da Lei nº 8.981/95

Inicialmente, observo que a multa de ofício (proporcional) incidu somente sobre o IRRF, uma vez que a fiscalização não apurou crédito tributário relativo ao IRPJ e às CSLL.

Na hipótese de lançamento de ofício, o art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, dispositivo plenamente eficaz, determina a aplicação da multa proporcional no percentual de 75% sobre a diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, em virtude de determinação legal, não há como afastar a incidência da multa proporcional no presente caso.

Na hipótese de lançamento de ofício, o art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, dispositivo plenamente eficaz, determina a aplicação da multa proporcional no percentual de 75% sobre a diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, em virtude de determinação legal, não há como afastar a incidência da multa proporcional no presente caso.

Não obstante, para a duplicação do percentual de 75%, incumbe à autoridade lançadora a prova da subsunção aos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, sonegação, fraude ou conluio, conforme estabelecido no § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, utilizado como fundamento legal para a aplicação das multas em comento.

Para elucidar os fundamentos adotados pela fiscalização, transcrevo excertos do TVF (destaques do original):

7.5. A aplicabilidade deste artigo 61 da Lei nº 8.981/95 é que a operação ou causa, de locação de equipamentos das sociedades **JSM ENGENHARIA E TERRAPLENAGEM LTDA. – CNPJ: 10.361.606/0001-06** e a **SM TERRAPLENAGEM LTDA. – CNPJ: 07.829.451/0001-85** se deram através de documentos ilícitos, ou seja a operação foi lastreada em notas fiscais ideologicamente inidôneas, emitidas por empresas consideradas **INAPTAS e BAIXADAS DE OFÍCIO** pela Receita Federal do Brasil, por serem inexistente de fato, e mais, na outra ponta, **não houve qualquer comprovação por parte do contribuinte da fruição dos serviços prestados**. O que vemos aqui é uma prática nefasta de evasão de recursos, que se concentra na contratação de pseudos serviços de locação de máquinas e equipamentos, "promovidos" por empresas **INAPTAS, BAIXADAS, INOPERANTES, "FANTASMAS"**, entre outras chagas, às vezes nem sempre expostas pelo fisco.

[...]

8.2. Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, dispõem que:

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

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

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

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

“Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”.

[...]

8.5. Demonstrou-se ao longo dos autos e pelos recortes legais, acima em destaque, que a fiscalizada cometeu, em tese, **crime contra a ordem tributária, incorrendo 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 utilizando documentos inidôneos, emitidos por pessoa jurídica que não existe de fato, apesar de constituída formalmente, ou seja não possuiu existência de fato, e cuja inscrição no CNPJ foi considerada e declarada INAPTA e posteriormente baixada no órgão competente, não produzindo, esses documentos, quaisquer efeitos tributários em favor de terceiros por se caracterizarem como uma hipótese de inidoneidade, com a intenção dolosa de sonegar parte significativa das receitas auferidas, e com isto efetuar recolhimentos a menor.** Isto também é caracterizado como **um pagamento a um destinatário irreal, INAPTO, inexistente de fato**, baseada em **uma operação igualmente irreal, inexistente**, circunstâncias que caracterizam **o pagamento sem causa**, sujeito à incidência do **IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte**, à alíquota de 35%.

8.6. A ação 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, **justifica a multa qualificada.** Assim, como neste caso, há evidência nos autos deste processo de que a autuada utilizou um esquema de emissão de Notas Fiscais / Recibos **inidôneos**, em que a fiscalizada desde a contratação destas empresas inexistentes de fato, “fantasma”,

até o momento do lançamento destes valores na sua contabilidade e nas Declarações entregue à Receita Federal do Brasil tinha conhecimento da falta de capacidade operacional da empresa prestar os serviços declarados nos documentos fiscais. Houve um conluio, que é “o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando produzir os efeitos referidos nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964”, ou seja, **a sonegação e a fraude.**

[...]

8.8. Portanto, em face de todos os fatos revelados nos autos que implicaram a prática, em tese, de **crime contra a ordem tributária na modalidade sonegação fiscal**, e tendo em vista ainda o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, **a multa de ofício apurada será qualificada (majorada) para 150%.**

*Da leitura do item 8.5 do TVF, “in fine”, fica claro que a autoridade lançadora considerou, para aplicação da multa qualificada sobre o IRRF lançado de ofício, a conduta da impugnante de utilizar documentos inidôneos para lastrear 16 (dezesesseis) pagamentos, no montante **R\$ 21.664.068,00**, a destinatário irreal, inapto, inexistente de fato, baseado em uma operação igualmente irreal, inexistente.*

Essa conduta está fartamente comprovada nos autos, não sendo sequer objeto de contradita específica por parte da impugnante. Resta, então, evidenciada a prática dolosa, ficando afastada qualquer possibilidade de mero erro ou de falta do dever de cuidado.

Ressalto que, não fosse a averiguação fiscal realizada sobre os pagamentos e as despesas da impugnante, teria escapado da tributação a renda de terceiro, qual seja, o beneficiário não identificado ou que recebeu valores sem causa comprovada. Os registros contábeis de despesas e dos respectivos pagamentos, lastreados em documentos inidôneos, buscam, justamente, impedir ou retardar, por parte da autoridade fazendária, o conhecimento da ocorrência do fato gerador - o auferimento de renda por parte de terceiro -, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Em que pese a autoridade lançadora ter se referido à fraude, ao falar sobre conluio no item 8.6 do TVF, os excertos acima reproduzidos mostram, em várias passagens, notadamente na conclusão (item 8.8), que a acusação fiscal recaiu sobre a conduta tipificada como sonegação, a qual está descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/64.

Sendo assim, deve ser mantida a multa proporcional no percentual de 150% sobre o IRRF apurado no lançamento de ofício.

Dos juros de mora sobre a multa de ofício

A questão já foi, inclusive, objeto de súmula em instância administrativa superior, no caso, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

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.

Conclusão

Ante o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano