



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

**Processo nº** 13896.721116/2015-85  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-002.462 – 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de agosto de 2018  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrentes** TIISA - INFRAESTRUTUA E INVESTIMENTOS S.A  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

**PROVA INDICIÁRIA. VALIDADE.**

A prova indiciária, cuja formação esteja apoiada em um encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes, que examinado em conjunto levem ao convencimento do julgador, é um meio idôneo para justificar uma autuação.

**COMPROVAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS - NOTAS FISCAIS EMITIDAS POR EMPRESA INEXISTENTE.**

Os documentos emitidos por pessoa jurídica inexistente de fato, apesar de constituída formalmente, consideram-se inidôneos, não se prestam para comprovar a efetiva realização dos serviços neles discriminado nem produzem quaisquer efeitos tributários em favor de terceiros.

**DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ART. 173, I DO CTN.**

Constatada a existência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial submete-se à regra geral prevista no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, ou seja, flui a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

**MULTA QUALIFICADA DE 150%.**

Nos lançamentos de ofício, aplica-se multa qualificada de 150% sobre a totalidade ou diferença do imposto não pago, quando caracterizados os casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

**MULTA ISOLADA.**

Do ano-calendário 2007 em diante, se não efetuado o pagamento da estimativa mensal, cabe a imputação de multa isolada sobre a totalidade ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago,

apurado a cada mês do ano-calendário, mesmo que lançada a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual.

#### IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA.

Uma vez não comprovada a causa ou motivação dos pagamentos realizados junto ao prestador do serviço, merece aplicação o art. 61 da Lei nº 8981/95, ficando estes sujeitos à incidência do IRRF à alíquota de 35%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, em razão do limite de alçada, e, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Luis Fabiano Alves Fabiano (relator), Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima e Gisele Barra Bossa que afastavam a multa isolada. Designado o conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar para redigir o voto vencedor em relação à multa isolada. Vencido o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli que votava pela diligência em relação ao IRRF. Vencida a conselheira Gisele Barra Bossa que afastava a qualificação da multa em relação ao IRRF.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Gisele Barra Bossa e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente).

## Relatório

Trata-se da lavratura de autos de infração, referentes ao IRPJ, à CSLL e ao IRRF (fls. 984 a 1044), por meio dos quais foram formalizadas exigências de créditos tributários que somam R\$67.168.387,60.

Fora constatada a contabilização de despesas e custos com base em documentos inidôneos, os quais não se prestavam à comprovar a realização dos serviços nele discriminados, emitidos por pessoa jurídica inexistente de fato, apesar de constituída formalmente.

Tais valores foram glosados. Além disso fora identificada a insuficiência de recolhimento de IRPJ de SCP. Por fim, detectaram-se pagamentos sem causa ou a beneficiários

não identificados, sob os quais incidiram o IRRF. Aos custos glosados e ao IRRF devido fora aplicada a multa qualificada, às demais infrações apenas a multa de ofício. Ainda há que se falar na aplicação da multa isolada incidente sobre a falta de pagamento de IRPJ e CSLL, incidentes sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

### Termo de Verificação Fiscal

Talvez o principal ponto trazido no TVF (fls. 1047 a 1127) refere-se a fundamentação das glosas de custos e despesas com a locação de máquinas e equipamentos da autuada. Evidenciou-se que a suposta locadora, a empresa LEGEND ENGENHEIROS ASSOCIADOS LTDA - EPP, CNPJ n.º 07.794.669/0001-41, é pessoa jurídica que nunca existiu de fato, apesar de formalmente constituída. Com isso, concluiu-se que as notas fiscais e recibos de locação de emissão desta entidade, apresentados pela fiscalizada, são inidôneos para a comprovação dos custos e despesas. Não havendo outros elementos que confirmem a locação, consideraram-se os serviços não efetivamente realizados.

Alguns das constatações e conclusões atingidas pela fiscalização no TVF foram reproduzidas pela autoridade julgadora de primeira instância, de modo que peço vênia para trazer nesta oportunidade alguns dos pontos cruciais ali delineados, no afã de transparecer todo o contexto em que se deu o procedimento fiscal, culminando na formalização do crédito tributário:

“(...)

*Conforme respostas da fiscalizada, ela manteve relacionamento comercial sem a celebração formal de contrato com a empresa LEGEND ENGENHEIROS ASSOCIADOS LTDA - EPP, CNPJ 07.794.669/0001-41, cujo objeto foi exclusivamente a locação desacompanhada de mão de obra dos seguintes equipamentos de titularidade da Legend*

(...)

*Foram apresentadas notas fiscais de prestação de serviços, recibos de locação e comprovantes de pagamentos entre o contribuinte e a empresa Legend referentes aos anos-calendários de 2010 a 2012 (fls. 600 a 751).*

*Os documentos apresentados foram considerados inidôneos, porque emitidos por pessoa jurídica que não existe de fato, apesar de constituída formalmente, e cuja inscrição no CNPJ foi baixada no órgão competente, não produzindo, esses documentos, quaisquer efeitos tributários em favor de terceiros, por se caracterizarem como uma hipótese de inidoneidade, emitidos com o evidente intuito de fraude, conduta inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, como descrito nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964.*

*A Legend faz parte de um grupo de empresas constituídas por Adir Assad e Marcello José Abbud, em nome próprio ou de interpostas pessoas com as quais têm fortes vínculos pessoais e profissionais, com o intuito de fraudar, sonegar e desviar recursos públicos, conforme entendimento compartilhado pela*

*Receita Federal, CPMI do Congresso Nacional, Polícia Federal (“Operação Monte Carlo”, “Operação Vegas” e “Operação Saqueador”), Justiça Federal (7a Vara Federal Criminal da Capital/RJ)*

(...)

*Trata-se de empresa de fachada, que emite as Notas Fiscais como se tivesse prestado os serviços nelas discriminados, tentando dar um aspecto de legalidade ao negócio, mas que não têm capacidade operacional para prestar tais serviços ou para atender o objeto social.*

(...)

*A Legend não dispõe de local adequado para operar, não tem propriedade ou posse de máquinas, equipamentos e veículos para atender as locações contratadas, não tem funcionários e apresenta dados dispares dos que caracterizam as grandes empresas do mesmo ramo.*

(...)

*Ressalta-se que nas DIPJ da Legend relativas aos anos-calendários fiscalizados as linhas referentes a Estoques, Contas a Pagar, Compras de Mercadoria no Ano-calendário e Compras Ativo Ano Calendário encontram-se zeradas.*

(...)

*Na análise de extratos bancários da Legend Engenheiros Associados, em auditoria nela realizada, não foram encontrados pagamentos de despesas usuais em empresas de engenharia, terraplanagem ou locação de máquinas e equipamentos, tais como: pagamentos a funcionários ou prestadores de serviços pessoa física, aluguel de máquinas e equipamentos, aluguel de espaços físicos, pagamentos de luz, água, telefone, escritório de contabilidade, compra de combustível, peças e acessórios para manutenção das máquinas e equipamentos, pagamentos de mecânicos de manutenção ou empresas especializadas neste tipo de prestação de serviços, pagamentos de transporte de equipamentos, pagamentos de IPVA ou licenciamento de veículos, etc.*

*Não é crível que a Legend realmente tenha prestado serviços de locação, com receita bruta anual superior a cem milhões, sem nunca ter tido em seus ativos as máquinas, equipamentos, veículos e caminhões para tal fim.*

(...)

*Intimada a apresentar documentos que indicasse a obtenção das máquinas e equipamentos necessários a execução dos serviços, tais como, notas fiscais de compra de máquinas e equipamentos, notas fiscais e contratos de locação ou arrendamento, contratos de prestação de serviços, medições dos serviços prestados, notas fiscais de movimentação dos equipamentos aos locais das obras,*

*placas dos veículos e CRLV - Certificado de Registro e Licenciamento de Veículos, nada foi apresentado.*

*Houve diligências nas empresas que supostamente contrataram com a Legend, para as quais foi solicitado que apresentassem a documentação que identificasse esses veículos tais como, placas e CRLV – Certificado de Registro e Licenciamento de Veículo, bem como identificação das máquinas e equipamentos, notas fiscais de transporte destes equipamentos, ou qualquer documento ou esclarecimento que pudesse comprovar que essas máquinas, equipamentos e caminhões estiveram em sua posse e que são provenientes da sociedade Legend Engenheiros Associados Ltda, mas nenhum conseguiu apresentar um único documento.*

*O Detran informou, em resposta a consulta da fiscalização, que, em seus registros, foram encontrados 5 veículos em nome da Legend Engenheiros Associados Ltda, todos automóveis de luxo, de uso particular, que não se prestam para serviços de engenharia e terraplenagem (...)*

*(...)*

*No Relatório Final da CPMI, cujos trabalhos se encerraram em 19/12/2012, apurou-se a constituição de uma série de “empresas inexistentes de fato”, entre as quais a Legend, apontadas como destino de recursos financeiros de diversas grandes empresas, que, muito provavelmente, servem para lavagem de dinheiro.*

*Tais empresas foram constituídas e mantidas por interpostas pessoas, “laranjas”, e colaboradores com vínculos profissionais ou pessoais com os senhores MARCELLO JOSÉ ABBUD e ADIR ASSAD, verdadeiros responsáveis por estas sociedades.*

*No mesmo Relatório da CPMI, consta que a ausência de funcionários inviabilizaria a prestação de serviço.*

*Em decisão proferida no processo nº 0802315-42.2013.4.02.5101, o Juiz da 7a Vara Federal Criminal da Capital/RJ chega a mesma conclusão do Relatório da CPMI do Cachoeira, de que a Legend é uma das empresas vinculadas direta ou indiretamente aos empresários Marcello José Abbud e Adir Assad, que “apresentam como uma das características o fato de não possuir empregados registrados (RAIS zero), característica esta incompatível com empresas que movimentam considerável volume monetário e que atuam no ramo de construção civil e entretenimento”*

*Naquele processo, foi autorizada a busca e apreensão nas empresas de fachada controladas por Marcello José Abbud e Adir Assad, e o compartilhamento dos dados obtidos na investigação com a RFB.*

*(...)*

*Foram reproduzidas reportagens da mídia em geral que demonstram como empresas fantasmas foram utilizadas para simularem prestações de serviços para grandes construtoras do país, geralmente em grandes obras contratadas do setor público, com o intuito de desviarem recursos destas obras.*

(...)

*Não é viável ou factível que uma empresa que gerou uma Receita Bruta de 10 milhões em 2009, de 157 milhões em 2010, de 121 milhões em 2011 e de 8 milhões em 2012, com locação de máquinas, equipamentos e veículos, não possua ativos immobilizados em seu nome, não disponha de um único funcionário em toda a existência desta sociedade e nem de um local adequado para o funcionamento de uma empresa deste porte, para guarda e manutenção dos equipamentos supostamente locados, não tenha custos com manutenção, peças e etc., havendo, por fim, provas de seu envolvimento em esquemas de desvio de recursos de obras públicas.*

(...)

*As Notas Fiscais declaradas inidôneas pelo Fisco só produzirão efeitos tributários em relação a terceiros, se o tomador dos serviços comprovar a efetiva prestação destes. É necessário que haja elementos convincentes da efetividade da operação, mormente no caso de prestação de serviços.*

*Para tanto, foi solicitado ao contribuinte que apresentasse vários documentos e esclarecimentos que pudessem comprovar a efetiva prestação de serviços, por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal de 22/01/2014, do Termo de Intimação Fiscal nº 1 – TIF 1, de 14/05/2014, e do Termo de Intimação Fiscal nº 2 – TIF 2, de 04/09/2014.*

(...)

*É sintomático que, nas respostas apresentadas pela TIISA, sempre usa argumentos evasivos e defensivos para a não apresentação de documentos, declarando que “inexiste exigência legal para a guarda dessa documentação”.*

(...)

*A verdade é que a empresa LOCATÁRIA (TIISA) não consegue comprovar a posse destes bens simplesmente porque tais Máquinas, Equipamentos e Veículos nunca foram locados, pois a empresa LEGEND nunca existiu de fato e nunca teve em sua posse tais equipamentos para que pudessem ser locados.*

(...)

*O artigo 304 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR (Decreto 3.000, de 26 de março de 1999) determina que as importâncias pagas ou creditadas sejam consideradas indedutíveis para fins de IRPJ e CSLL e que seja glosada a despesa ou o custo correspondente, quando não for comprovada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando*

---

*não for identificado o beneficiário ou mesmo não individualizado o pagamento.*

(...)

*Os pagamentos efetuados à Legend foram deduzidos indevidamente como custos na apuração por estimativa, com base em balanços o balancetes de verificação ou suspensão, do IRPJ mensal e da CSLL mensal, nos anos-calendários de 2010, 2011 e 2012.*

*Com a glosa dos custos indevidos, as bases de cálculo mensais foram recompostas, procedendo-se ao lançamento da multa prevista na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, incidente sobre as parcelas de IRPJ mensal e CSLL mensal que deixaram de ser pagas.*

(...)

*No mês 12/2012 (DIPJ 2013 AC 2012) a empresa apurou CSLL a Pagar, com base em balancetes mensais de suspensão ou redução, Ficha 16/Linha 11, no valor de R\$13.448,58. Acontece que, consultando a DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais de Dezembro/2012, retificadora, entregue em 14/03/2012, ND 100.2012.2015.1871324688, verifica-se que esse valor não foi declarado e nem recolhido no código de receita 2362-01. Por isto, ele não foi utilizado no quadro acima, para o cálculo da Multa de 50% exigida isoladamente, incidente sobre a diferença entre o valor calculado, com as glosas de custos e despesas, e o valor do pagamento mensal efetivamente recolhido (R\$ 0,00).*

(...)

*Conforme § 1º do art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, todo pagamento efetuado ou recursos entregues por pessoa jurídica a terceiros ou a sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não se comprove mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitar-se-á à incidência do imposto exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%.*

(...)

*A autuada utilizou um esquema de emissão de notas fiscais e recibos inidôneos, em tinta conhecimento, desde a contratação até o momento do lançamento em sua contabilidade, da falta de capacidade operacional da empresa contratada 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, sonegação e a fraude.*

*Em face de todos os fatos revelados nos autos, e tendo em vista o § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, foi aplicada a multa qualificada, no percentual de 150%.*

(...)

*Na DIPJ 2013, AC 2012, ND 1137957, o contribuinte apurou, em junho de 2012, IRPJ a pagar de SCP de R\$284.670,12 e, em setembro de 2012, de R\$279.203,01.*

*Nas DCTF de 2012, o contribuinte declarou e recolheu valores menores do que os apurados em DIPJ (...)*

*Os valores de R\$ 595,45 (Junho de 2012) e R\$ 162.740,31 (Setembro de 2012) foram lançados no levantamento “Falta ou Insuficiência de Recolhimento do IRPJ a Pagar de SCP”.*

*Na DIPJ 2013, AC 2012, ND 1137957, Ficha 17 – Cálculo da Contribuição Social sobre Lucro Líquido, Linha 86, o contribuinte apurou uma CSLL a Pagar de R\$ 585,13.*

*Consultando a sua DCTF –Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais de Dezembro de 2012, retificadora, entregue em 14/03/2012, ND 100.2012.2015.1871324688, constatamos que este valor não foi declarado e nem recolhido.*

*Desta forma, procedeu-se ao lançamento do valor de R\$ 585,13, no levantamento “Falta de Recolhimento da CSLL a Pagar”.*

(...”

## **Impugnação**

### **Tempestividade**

Alega a Impugnante que apenas foi intimada (tomou ciência do conteúdo) do presente AI em 15.06.2015, quando da consulta efetuada no endereço eletrônico a ela indicado pela administração tributária. Diante desse quadro, sendo o prazo para a apresentação de Impugnação de 30 dias, contados a partir do primeiro dia útil seguinte à intimação (i.e., 16.06.2015, terça-feira), o prazo para o protocolo da peça de defesa exaure-se no dia 15.07.2015 (quarta-feira), razão pela qual afirmou afigurar-se tempestiva, na forma da legislação em vigor.

### **Erros materiais na apuração dos débitos exigidos e impossibilidade de glosa de despesas de SCP optante pelo lucro presumido.**

- Glosa errônea de despesas relativas a pagamento inexistente, no valor de R\$ 121 mil

Constata-se que em 12.01.2012, a Legend emitiu o Recibo n.º 288 contra a Impugnante, no valor de R\$961.656,00, quitado mediante Transferência Eletrônica Disponível (“TED”) efetuada diretamente em conta bancária da Legend.

Ato contínuo, em 12.01.2012, foram efetuados dois lançamentos contábeis, nas contas n.ºs 420200400010 (“Custos”) e 510200400010 (“Despesas Operacionais”), nos valores de R\$121.000,00 e R\$840.656,00, respectivamente, que totalizam R\$961.656,00 (cf. Anexo 04).

Concluiu-se, então, que, conforme se depreende das fls. 986 e 988 dos autos, o Sr. Auditor Fiscal glosou “Despesas Operacionais” de R\$961.656,00 em 12.01.2012, além de “Custos” de R\$121.000,00, na mesma data.

#### Impossibilidade de glosas de despesas de SCP optante pela sistemática do lucro Presumido

Argumenta-se que o Recibo nº 52, de 27.01.2011, integrou os cálculos do IRPJ e da CSLL exigidos, o que seria um equívoco, por duas razões: (a.) em primeiro lugar, o AI teria auferido os tributos devidos pela Impugnante, e não pela SCP-12, que têm apuração de lucros distinta; e (b.) o regime tributário aplicável seria o lucro presumido, que não comporta glosas de “despesas” consideradas indedutíveis.

#### Cobrança de débitos quitados

Alega-se ainda que os valores exigidos de IRPJ-SPC dos meses de junho e setembro de 2012, nos valores de R\$595,45 e R\$162.740,31, respectivamente, foram quitados. Esses valores correspondem à diferença entre dados da DCTF e os da DIPJ.

#### **Decadência dos créditos de IRRF**

Na espécie, seria clara a aplicação do prazo decadencial prescrito no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. Isso pois b) teria sido efetuada a antecipação de IRRF pela impugnante durante o ano-calendário de 2010, tendo sido efetivados recolhimentos em diversos códigos de receita, como se depreende da DIRF relativa ao ano-calendário de 2010 (Anexo 7); c) não haveria qualquer indício de dolo, fraude ou simulação que tivesse sido praticados por parte da impugnante, mas mera alegação infundada e desarrazoada

O decurso do prazo quinquenal deveria, então, ser contado entre o momento do pagamento (termo inicial) e o momento da notificação do contribuinte a respeito do AI (termo final), segundo o impugnante. Tendo em vista que a ciência do auto de infração se deu em 15.06.2015, estaria caduca parcela dos créditos de IRRF, especificamente entre 04.01.2010 e 08.06.2010.

#### **Impossibilidade de se declarar a inaptidão com efeitos retroativos**

Alega-se que a inidoneidade não teria efeitos retroativos, porque o ADE N.º 190, de 2014, não possui expressamente essa previsão, e a prática é vedada pelo artigo 43, §1º, I, ‘b’, da Instrução Normativa n.º 1.183/2011 e pela jurisprudência do STJ e do CARF.

Na época em que teria realizado operações com a Legend, entre jan/2010 e dez/2012, quando as Notas Fiscais foram emitidas e os equipamentos locados, esta mantinha inscrição ativa e estava regularmente inscrita perante o CNPJ.

Conclui a impugnante que os documentos fiscais emitidos contra a Impugnante eram idôneos, razão pela qual os débitos ora discutidos deveriam ser prontamente cancelados.

Por não ter acesso às mesmas informações que a fiscalização, a Impugnante ressalva que não tem condições de se manifestar a respeito das acusações contra a Legend mencionadas no item 5 do TVF e que não tem conhecimento sobre seu faturamento, capital

social ou recolhimentos previdenciários. A requisição desse tipo de informação não seria usual na locação de bens.

### **Comprovação das operações com Legend**

Para se demonstrar a regularidade de suas operações com a Legend, a Impugnante apresentou, no curso do processo fiscalizatório, os seguintes documentos: i. cópias das Notas Fiscais e Recibos emitidos pela Legend; ii. cópias dos respectivos comprovantes de pagamento, por TED; iii. “Planilhas de Medição de Locação de Equipamentos” elaboradas pela impugnante, indicando o local da obra, a natureza dos equipamentos mensalmente locados, o preço/hora etc.; iv. relatório analítico das contas contábeis, que registram as despesas relacionadas aos pagamentos efetivados pela Impugnante em favor da Legend, diretamente ou na qualidade de sócia ostensiva das SCP-10 e SCP-12.

Assim, afirma que houve, sim, causa para os pagamentos realizados pela impugnante à Legend, comprovada pela farta documentação acostada à impugnação, sendo inaplicável a glosa de custos e despesas e a penalidade do art. 61, §1º, da Lei n.º 8.981, de 1995.

A exigência, pela fiscalização, de documento tais como CRLV dos bens locados e registros internos com indicação da procedência, placas e identificação das máquinas e equipamentos seria absurda, porque não tem amparo legal, regulamentar ou na prática empresarial, nem são previstos na legislação específica nem na jurisprudência administrativa e do STJ.

Alega-se que os equipamentos, no momento de sua entrega pela Legend à Impugnante, eram acompanhados de um controle interno, contendo seus dados característicos (n.º de série, placa, principais características etc.), um recibo e, se fosse o caso, do CRLV (esse documento, ao contrário do que se alega no AI, aplicaria-se exclusivamente aos caminhões, e para fins de sua condução em vias públicas).

### **Relevância da escrituração contábil como meio de prova**

Argumenta que, nos termos dos artigos 923 e 924 do RIR-99, a escrituração contábil, mantida com observância das disposições legais, faz prova em favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Deste modo ressalta que o registro contábil deve, assim, ser observado por todos, e somente pode ser desconsiderado se comprovada sua irregularidade ou inexatidão, o que não se apontou na espécie.

### **Impossibilidade de glosa dos custos e despesas correspondentes a pagamentos a Legend**

Atesta-se que o fundamento de que a Impugnante deveria ter arquivado documentos comprobatórios da posse do bem (v.g., recibos), é totalmente dissonante da jurisprudência pacificada do CARF, a qual, nos casos envolvendo a interpretação do artigo 217, parágrafo único, ou do 674, ambos do RIR-99, sempre se manifestou no sentido de que a dedução dos custos e despesas seria autorizada desde que comprovada por QUALQUER meio hábil, sendo vedada a descaracterização de operações com fundamento em imaginários efeitos retroativos de ADE que, no seu artigo 3º, expressamente determina sua aplicação "ex tunc".

Seria imperioso o reconhecimento da impossibilidade de glosa dos “Custos” e “Despesas Operacionais” incorridos pela Impugnante na contratação da Legend, porque (i.) todas as operações realizadas teriam sido devidamente comprovadas; e (ii.) a declaração de inidoneidade da Legend não possuiria efeitos retroativos perante a Impugnante, que sempre teria atuado de boa-fé, com a adoção de todas as providências exigidas por lei para o aproveitamento das despesas dedutíveis (exigência de documentos fiscais, demonstração de pagamento, realização dos correspondentes lançamentos contábeis etc.).

### **Impossibilidade de exigência do IRRF**

Teria a impugnante comprovado cabalmente que o maquinário locado foi efetivamente disponibilizado pela Legend com a adequada emissão de documentação fiscal e apresentação de comprovante de pagamento.

As notas fiscais e recibos, os comprovantes de pagamentos e as medições, à luz do Recurso Especial Repetitivo n.º 1.148.444/MG, seriam mais que suficientes para comprovar a efetividade das operações realizadas entre impugnante e Legend.

Discorre-se que a imposição de IRRF sobre os pagamentos “sem causa” representa, uma verdadeira “penalidade” imposta aos contribuintes. Adiciona que o art. 61 da Lei n.º 8.981 não impõe tributação a nenhum signo presuntivo de riqueza, porque mero pagamento sem causa não se enquadra nas hipóteses de aquisição de renda previstas no art. 43 do CTN. Conclui que se não há renda, o dispositivo institui penalidade, que visa a punir os pagamentos sem causa, em desrespeito ao art. 3º do CTN, que veda a utilização de tributo como sanção de ato ilícito.

### **Impossibilidade de cobrança de multa isolada**

Alega o impugnante que deve ser afastada a multa isolada exigida com fundamento no artigo 44, II, ‘b’, da Lei n.º 9.430, de 1996, seja porque a jurisprudência do CARF consolidou-se no sentido de que (i.) descabe a aplicação da multa isolada após o encerramento do ano-calendário; seja porque (ii.) a multa isolada por ausência de recolhimento de estimativa não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual (cf. Súmula CARF n.º 105).

### **Impossibilidade de majoração da multa de ofício para 150%**

Seria suficiente para o afastamento da multa de 150% as alegações de que os documentos da Legend são idôneos, porque o ADE 190 não teria efeitos retroativos, e de que não houve pagamento a um destinatário inapto, mas a sociedade inscrita no CNPJ.

Traz ainda que não haveria diferença jurídica ou fática, em termos de caracterização de “sonegação” ou “fraude”, que justifique a imposição de multa majorada para “Custos” e multa padrão para dispêndios registrados a débito de “Despesas Operacionais”. Neste passo, seria imprescindível adotar-se um procedimento coerente e padronizado, reduzindo-se para 75% todas as penalidades vinculados ao IRPJ e à CSLL.

Para a aplicação da multa majorada seria exigida a comprovação de sonegação, fraude ou conluio, noções que envolveriam, necessariamente, a adoção de estratégias para a redução da carga tributária de um determinado contribuinte. No caso, não

teria sido realizado esse “teste de culpabilidade”, exigido pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964.

Alega a impugnante que limitou-se a fiscalização federal a fazer alusões indiretas e não específicas, e a tecer alegações genéricas, amparadas na inidoneidade (não retroativa) da Legend, em notícias de jornais e nas investigações criminais vinculadas à “CPMI do Cachoeira”, com as quais a Impugnante não teria nenhuma relação e, inclusive, não foi nem sequer citada.

Como já exposto, a impugnante entende que a cobrança do IRRF é ilegal e caracteriza penalidade dissimulada de imposto, porque o pagamento sem causa não constitui acréscimo patrimonial. Por esse motivo a multa qualificada deveria ser inadmitida.

Conclui a impugnante argumentando que o fato de inexistir uma causa não pode, isoladamente, representar fundamento para a aplicação da multa majorada: deve, em qualquer caso, ser comprovada ocorrência de uma das hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502/1964.

Por fim, invoca a inconstitucionalidade da cobrança em patamar exorbitante, pugnando pela sua confiscatoriedade.

**Liminar em Mandado de Segurança – Processo nº  
001450315.2015.403.6100**

Em decisão liminar proferida nos autos do processo nº 0014503-15.2015.403.6100, que trata de Mandado de Segurança impetrado contra ato do Delegado Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo, foi determinado que a impugnação fosse recebida e processada como tempestiva.

#### **Acórdão nº 02-69.301 - 2ª Turma da DRJ/BHE**

Em decisão de 05 de julho de 2016, a 2ºTurma da DRJ/BHE cancelou parte do lançamento fiscal, conforme dispositivo abaixo:

*Em face do exposto, voto por julgar parcialmente procedente a impugnação para:*

- analisar a petição extemporânea como se fosse tempestiva, em cumprimento de determinação judicial;
- rejeitar a preliminar de nulidade;
- reduzir para R\$4.992.730,02 o valor exigido a título de IRPJ, sobre o qual incidem multa de ofício, no valor de R\$5.404.223,98, e juros de mora, na forma da legislação de regência;
- reduzir para R\$2.476.979,23 o valor exigido a título de multa isolada por falta de pagamento de IRPJ mensal;
- reduzir para R\$1.809.025,26 o valor exigido a título de CSLL, sobre o qual incidem multa de ofício, no valor de R\$1.962.944,81, e juros de mora, na forma da legislação de regência;

- reduzir para R\$711.467,42 o total exigido a título de multa isolada por falta de pagamento de CSLL mensal, no AI de fl 1.008;
- reduzir para R\$206.429,57 o total exigido a título de multa isolada por falta de pagamento de CSLL mensal no AI de fl. 1.028;
- manter integralmente o valor exigido a título de IRRF, sobre o qual incidem multa de ofício de 150% e juros de mora, na forma da legislação de regência.

### **Recurso Voluntário**

A presente peça recursal reproduz os exatos termos delineados na impugnação, aqui já exposta de forma minuciosa.

A recorrente apenas deixa de se manifestar especificamente quanto aos erros materiais reconhecidos pelo v. acórdão recorrido, tendo sido excluídas as seguintes exigências: (i.) glosa de despesas relativas a pagamento inexistente, no valor de R\$121.000,00; (ii.) glosa indevida de despesas de SCP optante pela sistemática do lucro presumido, no valor de R\$831.377,78 (vinculada ao Recibo n.º 52, emitido em 27.01.2011, em favor da SCP12); (iii.) débito de R\$595,45, relativo à IRPJ de jun./2012, supostamente devido na qualidade de sócia ostensiva da SCP-19; e (iv.) débito de R\$162.740,31, relativo à IRPJ de set./2012, supostamente devido na qualidade de sócia ostensiva da SCP-16

Reitera, então, a aplicação do princípio da Verdade Material para que as exigências referidas em (i.) a (iv.) sejam definitivamente afastadas, em sede de Recurso de Ofício, pelos próprios fundamentos expostos no v. acórdão n.º 02-69.301.

### **Recurso de Ofício**

Foi apresentado Recurso de Ofício em razão de cancelamento de parte do lançamento fiscal.

### **Desistência Parcial**

A Recorrente apresentou desistência parcial do Recurso Voluntário apresentado em razão de adesão ao PERT em relação aos **débitos de IRPJ e CSLL** que foram transferidos para outro processo administrativo. Permanecem em discussão os débitos de IRRF e multa isolada.

É o relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

### **Recurso de Ofício**

Em razão do atual limite de alcada previsto na Portaria MF n. 63/17 para fins de Recurso de Ofício e considerando que o valor da parte do crédito tributário que fora cancelada, não conheço do Recurso de Ofício.

## **Recurso Voluntário**

### **Tempestividade**

A recorrente teve ciência do Acórdão de Impugnação nº 02-69.301 - 2<sup>a</sup> Turma da DRJ/BHE e da respectiva Intimação de Resultado do Julgamento na data de 17/10/2016.

Dito isto, devem ser traçados os seguintes pressupostos: i) o prazo para interposição de Recurso Voluntário contra a decisão proferida em primeira instância pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) é de 30 dias, contados da sua ciência, nos ditames do art. 56 do Decreto nº 70.235/72; ii) a Regra Geral acerca da contagem de prazos no Processo Administrativo Fiscal é estabelecida pelo art. 5º, do Decreto nº 70.235/72, o qual determina que os prazos serão contínuos, excluindo-se, na contagem, o dia do início e incluindo-se o dia do vencimento.

Deste modo, o início do prazo para interposição do presente recurso se deu em 18/10/2016 e o seu término concretizou-se em 16/11/2016.

A recorrente, então, intentou o protocolo na data de 16/11/2016 (as 17:30) via Portal E-CAC, mas não obteve sucesso por impedimentos sistêmicos.

Diante disso, encaminhou-se a Unidade da RFB em 17/11/2016, munido de comprovante recebido por meio da Caixa Postal do e-CAC (fls. 2379/2380), o qual indicava a inconsistência na recepção do documento enviado, uma vez que o processamento da solicitação de sua juntada teria excedido o limite de tempo de 1 hora. Conforme carimbo do CAC-Paulista (efetivado por “Decio Amorim Alves”), constante no “Recibo de Entrega de Arquivos Digitais” (READ) a fls. 2237, os documentos foram efetivamente entregues em 17/11/2016.

A respectiva solicitação de juntada procedida pelo Ministério da Fazenda às fls. 2236 comprova a data da emissão dos documentos em 17/11/2016 (as 16:21), exatamente por “Decio Amorim Alves”.

Nos ditames do Ato Declaratório Executivo Coaef nº 7, de 17 de maio de 2016, havendo indisponibilidade do PGS ou do Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (e-CAC), o contribuinte obrigado ao uso do PGS, excepcionalmente, poderá se utilizar do atendimento presencial da RFB, para a entrega dos documentos digitais acompanhados do “Recibo de Entrega de Arquivos Digitais” (Read), gerado pelo “Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais” (SVA), e de cópia da tela do sistema do e-CAC que comprove a indisponibilidade, devendo ser observado, no que couber, o disposto na Instrução Normativa RFB nº 1.412, de 2013.

Uma maneira de demonstrar tal indisponibilidade, que comprove a impossibilidade de transmissão dos referidos documentos, pode ser a cópia da tela que indica mensagem de erro na caixa de mensagens do contribuinte, portanto.

Exatamente nos moldes acima delineados dispõe o art. 2º, §2º e §3º (incisos I e II), da supracitada IN nº 1412/2013 (com a redação incluída pela Instrução Normativa RFB nº 1608/16):

*“Art. 2º A entrega de documentos digitais na forma prevista no art. 1º será efetivada por solicitação de juntada a processo digital ou a dossiê digital de atendimento, por intermédio da utilização do Programa Gerador de Solicitação de Juntada de Documentos (PGS) ou mediante atendimento presencial nas unidades de atendimento da RFB.*

*§ 1º Para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a entrega de documentos será realizada obrigatoriamente no formato digital de que trata o art. 1º, mediante a utilização do PGS.*

*§ 2º Havendo indisponibilidade do PGS, as pessoas jurídicas constantes do § 1º, excepcionalmente, poderão se utilizar do atendimento presencial da RFB para a entrega dos documentos digitais.*

*§ 3º A indisponibilidade de que trata o § 2º:*

*I - será caracterizada pela existência de falha no programa que impeça a respectiva transmissão; e*

*II - deverá ser demonstrada pelo contribuinte.*

*(...)”*

A conduta da recorrente, neste caso, se mostra em total consonância com a legislação que disciplina a matéria, bem como com todas as assertivas aqui expostas.

Demonstrou-se cabalmente o erro sistêmico que impediu o protocolo da peça recursal dentro do prazo regulamentar (16/11/2016). O contribuinte, então, dirigiu-se à Unidade da RFB (CAC- Paulista) e juntou o “READ” e a respectiva tela comprovando o impedimento, formalizando, neste ato, o protocolo do recurso no prazo legal.

Portanto a peça recursal interposta é tempestiva e encontra-se revestida das formalidades legais cabíveis, merecendo ser apreciada.

Tendo em vista a desistência apresentada em relação aos débitos de IRPJ e CSLL, passo a analisar somente a matéria ainda em litígio, qual seja, a parcela referente ao IRRF e às multas isoladas.

### **Glosa de Custos e Despesas - Premissas deste Voto**

A controvérsia identificada nos autos cinge-se à análise contrapositiva entre os documentos comprobatórios trazidos pela recorrente e os indícios veementes/provas indiretas apontadas pela fiscalização.

De um lado, a recorrente traz documentação robusta, supostamente atestando a legalidade da operação da locação de máquinas e equipamentos firmada junto à empresa LEGEND. Para tanto, colaciona: i) as notas fiscais e recibos emitidos pela prestadora do serviço (fls. 1802 a 1933); ii) os comprovantes de pagamento do serviço contratado (1802 a 1933); iii) os registros contábeis de toda a operação (fls. 1934 a 1941); iv) as Medições de Locação dos Equipamentos, mensalmente elaboradas (fls. 1954 a 2018).

De outro lado, a fiscalização elenca uma série de indícios veementes, robustos e fáticos que apontam numa mesma direção: a inexistência de fato da empresa LEGEND, desde sua constituição.

Portanto, ainda que os documentos trazidos pela entidade ora recorrente indiquem a efetiva prestação do serviço, as evidências fáticas trazidas pela fiscalização invalidam tais registros, uma vez que atingem as bases concretas sob as quais estes se apoiam.

A seguir serão delineados os principais indícios levantados pela fiscalização.

A primeira questão controvertida dirige-se ao inócuo endereço cadastral da entidade LEGEND. Identificou a fiscalização, em diligência, que em nenhum dos logradouros informados havia qualquer sinal de operação ou atividade. Após as intimações recorrentes aos sócios desta sociedade, e decorrido os prazos concedidos para que estes comprovassem onde a empresa se encontraria domiciliada, como prova da sua real existência, não foram apresentados quaisquer documentos ou esclarecimentos. Desta forma, em 28/04/2014, foi formalizada uma Representação Fiscal – Baixa de Ofício do sujeito passivo, com base no inciso I, § 1º do artigo 80 da Lei nº 9.430, de 27 de Dezembro de 1996.

Mesmo científica da lavratura da Representação Fiscal – Baixa de Ofício, processo nº 13896.721020/2014-36 (LEGEND), a entidade não apresentou qualquer esclarecimento e nem adotou qualquer providência no sentido de regularizar sua situação cadastral, que se encontra na status de BAIXADA DE OFÍCIO, nos cadastros da Receita Federal do Brasil, com a publicação do Ato Declaratório Executivo nº 190/2014.

Desta forma assim concluiu a fiscalização:

*“Em que pese todos os esforços e tentativas no sentido de localizar esta empresa ou seus responsáveis não foi possível identificar onde realmente está localizada.*

(...)

*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.*

(...)”

Tal fato, por si, não seria capaz de patentear a inexistência de fato da empresa à época dos períodos autuados, mas os elementos a seguir expostos convergem para a concretização de tal assertiva.

Elucidou a fiscalização que apesar da LEGEND ter uma elevada movimentação financeira, nos anos calendários de 2010 a 2012, não constam na base de dados da RFB quaisquer recolhimentos de contribuição previdenciária ou “informação, desde a constituição das empresas, de movimentação de segurados através da entrega das GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, ou mesmo retenções de imposto de renda na fonte declarada através de DIRF – Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte, relativo à prestação de serviços por empregados ou prestadores de serviços pessoa física (autônomos)”. Além disso, todas as RAIS – Relação Anual de Informações Sociais, estão negativas.

Também mencionou-se que em todas as DIPJ (Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica) destes anos calendários, a empresa declarou não possuir nenhum funcionário ou custos referentes às despesas com pessoal. No mesmo sentido, não perceberam-se quaisquer indicativos ou registros de que esta empresa tivesse contratado uma outra Pessoa Jurídica que pudesse ter fornecido mão de obra temporária ou terceirizada.

A soma destes fatos leva a constatação irretorquível de que inexistiram vínculos empregatícios ou prestadores de serviços (pessoa física ou jurídica) à disposição desta entidade, em qualquer momento. Desde a constituição da sociedade LEGEND, vale ressaltar, não existe nenhuma informação que evidencie a contratação de funcionários ou prestadores de serviços, participantes ativos da atividade operacional da entidade.

Uma vez que sua atividade está atrelada ao nicho de construção civil, cuja a operação normal depende da posse ou propriedade de máquinas, equipamentos e caminhões, não há como se supor a inexistência de funcionários dando-lhes efetividade e utilidade.

Aqui, os indícios voltados para a inexistência de fato da empresa LEGEND tomam corpo. Em total alinho às constatações da fiscalização, o pressuposto de ausência de empregados gera certa dúvida quanto ao efetivo e ativo funcionamento da empresa.

Ainda ressalta a fiscalização, no entanto, alguns outros fatores percebidos na entidade que fogem completamente à ordinária e corriqueira lógica sob a qual as empresas deste ramo costumam atuar.

Para tanto, fora elaborado um quadro que compara os dados obtidos na DIPJ da LEGEND com as mesmas informações identificadas em outras empresas, cuja atuação remete ao segmento de aluguel de máquinas e equipamentos, da cidade de São Paulo, e que possuem os CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) 71.12-0/00 – Serviços de Engenharia e 43.13-4/00 – Obras de Terraplenagem semelhantes. As disparidades são latentes, tanto no que se refere aos investimentos/imobilizados, quanto aos custos incorridos e ainda, obviamente, ao número de funcionário, vejamos:

Quadro 2 – Comparativo – LEGEND X Empresas do mesmo setor econômico

Ano Calendário	Empresa	CNPJ	CNAE	DIPJ	NF	Equip/Maq/Veículos	Nº Funcionários	Custos Despesas Pessoal
2009	Legend Engenheiros Associados Ltda.	07.794.669/0001-41	71.12-0/00	5.892.057,85	10.134.999,57	0,00	0	0,00
	Empresa de Locação		71.12-0/00	22.360.315,42	N/C	20.232.371,40	124	1.346.756,78
	Empresa de Locação		43.13-4/00	39.592.260,54	N/C	48.178.282,12	319	5.158.585,68
2010	Legend Engenheiros Associados Ltda.	07.794.669/0001-41	71.12-0/00	157.954.909,20	154.546.992,71	0,00	0	0,00
	Empresa de Locação		71.12-0/00	41.257.067,11	N/C	27.670.794,87	142	1.900.456,99
	Empresa de Locação		43.13-4/00	63.914.293,54	N/C	67.638.514,71	321	5.091.355,35
2011	Legend Engenheiros Associados Ltda.	07.794.669/0001-41	71.12-0/00	121.035.601,60	110.273.117,02	0,00	0	0,00
	Empresa de Locação		71.12-0/00	48.099.503,08	N/C	37.642.734,87	227	3.541.890,87
	Empresa de Locação		43.13-4/00	81.748.088,87	N/C	79.697.220,90	400	10.367.640,49
2012	Legend Engenheiros Associados Ltda.	07.794.669/0001-41	71.12-0/00	0,00	8.346.955,95	0,00	0	0,00
	Empresa de Locação		71.12-0/00	23.490.432,03	N/C	34.854.222,34	158	2.001.765,49
	Empresa de Locação		43.13-4/00	65.114.880,51	N/C	93.270.370,06	345	2.159.753,78

A análise promovida pela fiscalização deve então ser reproduzida, por se mostrar muito contundente:

“(…)

5.17. Podemos verificar analisando o Quadro acima que duas grandes empresas similares a LEGEND ENGENHEIROS ASSOCIADOS LTDA - EPP. – CNPJ: 07.794.669/0001-41, que

*atua no segmento de locação de máquinas e equipamentos, necessitaram de 124 e 319 funcionários no ano calendário de 2009, 142 e 321 funcionários no ano calendário de 2010, 227 e 400 funcionários no ano calendário de 2011 e 158 e 345 funcionários no ano calendário de 2012 para obterem uma Receita Bruta inferior a desta sociedade. Enquanto uma grande empresa do setor teve como Custos e Despesas de Pessoal montantes da ordem de R\$ 5.000.000,00 a R\$ 10.000.000,00 a LEGEND ENGENHEIROS ASSOCIADOS LTDA - EPP. – CNPJ: 07.794.669/0001-41 nestes mesmos períodos declarou não ter estes custos ou despesas, pelo simples fato de não serem necessários, já que estas empresas não existem de fato, emitiram Notas Fiscais Inidôneas, e principalmente não prestaram os serviços ali discriminados. Outro fato interessante analisando o Quadro acima é que empresas do setor de locação de máquinas e equipamentos para gerar a Receita Bruta acima discriminada possuem em seu Ativo Permanente, na linha de Equipamentos/Máquinas/Veículos valores lançados da mesma ordem de grandeza da sua própria Receita Bruta, e a LEGEND ENGENHEIROS ASSOCIADOS LTDA - EPP. – CNPJ: 07.794.669/0001-41 não possuiu Equipamentos/Máquinas/Veículos em sua posse ou em seu nome. Voltamos a frisar, não é viável ou factível que uma empresa que gerou uma Receita Bruta de 10 milhões em 2009, de 157 milhões em 2010, de 121 milhões em 2011 e de 8 milhões em 2012 não possui ativos imobilizados em seu nome, não disponha de um único funcionário em toda a existência desta sociedade, e nem de um local adequado para o funcionamento de uma empresa deste porte,*

*(...)*

*(...)"*

Além dessas anormalidades e atipicidades citadas, ressaltou-se que nas DIPJ's desta empresa, relativas aos anos calendários fiscalizados, as linhas referentes a "ESTOQUES, CONTAS A PAGAR, COMPRAS DE MERCADORIA e COMPRAS ATIVO" encontravam-se zeradas.

A fiscalização ainda constata que a LEGEND nunca teve em seus ativos máquinas, equipamentos, veículos e caminhões. Atinge tal afirmação mediante resposta do DETRAN informando que foram encontrados apenas 5 (cinco) veículos nos seus registros em nome da entidade pública.

Quanto a este ponto, conquanto, depara-se com indício dotado de pouca veemência, uma vez que, à época dos períodos aqui autuados, não havia disposição expressa no CTB ou em qualquer legislação específica do Estado de São Paulo, definindo a obrigatoriedade de registro de aparelhos automotores destinados a puxar ou a arrastar maquinaria de qualquer natureza ou a executar trabalhos de construção ou de pavimentação, perante os órgãos de trânsito competentes.

A única possível contestação seria quanto a inexistência de caminhões, cujo o registro é obrigatório, afirmação sob a qual se mantém o indício que converge para inexistência fática da própria empresa, a qual certamente necessita de veículos deste porte para os transportes inerentes à atividade de construção civil.

Mantém-se, quanto aos outros maquinários, a conclusão de que a ausência de registro perante o DETRAN não justifica de modo inequívoco a inexistência dos ativos imobilizados no patrimônio da empresa LEGEND.

No entanto, em contrapartida a fiscalização logo em seguida traz à tona outro quadro, donde elenca as principais empresas que tomaram serviço da LEGEND, evidenciando a quantidade de máquinas/equipamentos/veículos que teria que dispor a entidade para suprir a demanda dos instrumentos locados:

Quadro 3 – Máquinas / Equipamentos / Veículos LEGEND

Máquinas/Equipamentos	Empresa A	Empresa D	Empresa E	Empresa G	Empresa H	Empresa K	Empresa M	Empresa S	Empresa T	TIUSA	Total
Caminhões/Basculantes/Betoneiras/Prancha	23	8	8	244	82	6	5	8	12	-	396
Pá Carregadeira	5	2	1	69	26	-	2	3	4	4	116
Escavadeira Hidráulica/Retroescavadeira	9	4	2	132	28	2	2	4	7	24	214
Guindastes	-	3	3	35	5	-	3	4	-	-	53
Motoniveladoras	-	-	-	2	-	-	-	-	-	8	10
Trator de Esteira	2	2	1	53	-	-	1	2	-	5	67
Rolo Compactador Autopropelido	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	1
Perfuratrix	-	1	1	-	-	-	1	1	-	-	4
Outros	-	-	3	-	-	-	-	1	-	-	4
<b>Total</b>	<b>39</b>	<b>20</b>	<b>20</b>	<b>535</b>	<b>141</b>	<b>8</b>	<b>14</b>	<b>23</b>	<b>23</b>	<b>42</b>	<b>865</b>

Aproveitando-se os outros indícios levantados, reforçou-se a definição, nesta oportunidade compartilhada, de que é improvável que esta empresa possa operar com estes supostos números de maquinários em sua posse e: i) não dispor de um quadro de funcionários compatíveis; ii) não possuir um local apropriado e seguro para guardar e fazer a manutenção destes equipamentos; iii) não ter custos como de manutenção, de combustíveis, de peças e acessórios, etc,

Compulsando a análise dos extratos bancários da LEGEND as conclusões não oscilam. Ficou comprovado que nos débitos efetuados por esta empresa não se encontram pagamentos para a manutenção operacional de qualquer empresa de engenharia ou terraplenagem, tais como, pagamentos a funcionários ou prestadores de serviços pessoa física, aluguel de máquinas e equipamentos, aluguel de espaços físicos, pagamentos de luz, água, telefone, pagamentos a escritórios de contabilidade.

Também não foram localizados alguns outros pagamentos necessários, basilares e, além, essenciais para que uma empresa que atua neste nicho sustente sua atividade operacional normalmente, tais como, compra de combustíveis, peças e acessórios para manutenção das máquinas e equipamentos, pagamento de mecânicos de manutenção ou empresas especializadas neste tipo de prestação de serviços, pagamentos de transporte de equipamentos, pagamentos de IPVA ou licenciamento de veículos, etc.

Do conjunto de todos os indícios atingidos até então, atesta a fiscalização que a LEGEND “é uma empresa de fachada, sem capacidade operacional de prestar os serviços discriminados no seu objetivo social, ou seja, pessoa jurídica que não existe de fato, e que apesar de constituída formalmente, não possuiu existência real, e que cuja inscrição no CNPJ foi considerada e declarada BAIXADA de ofício no órgão competente”.

A entidade fora alvo de investigação por outros três órgãos do Poder Público, sob outras circunstâncias e ocasiões, que culminaram nas mesmas definições aqui atingidas:

Uma CPMI apurou a existência de uma série de “empresas controladas por interpostas pessoas, inexistentes de fato”, apontadas pela Polícia Federal, pela imprensa, pelos relatórios do COAF – Conselho de Controle de Atividades Financeiras, e confirmadas por diversos documentos e provas ali relatados, como destino de recursos financeiros de diversas grandes empresas, dentre elas a LEGEND. Da leitura das conclusões do Relatório Final da CPMI do Cachoeira, não restaram dúvidas de que não existiria viabilidade econômica e patrimonial para o funcionamento desta sociedade, bem como que a total ausência de funcionários da empresa LEGEND “inviabilizaria a prestação de serviço, conclui-se que, muito provavelmente, a empresa serve como empresa interposta de fachada para a lavagem de dinheiro, pois, até que se prove o contrário, não pode justificar o lucro auferido”;

Conforme relatos retirados da decisão judicial proferida pelo MM. Juiz Federal Substituto no exercício da Titularidade da 7a Vara Federal Criminal da Capital / RJ, Dr. Eduardo de Assis Ribeiro Filho, no processo nº 0802315-42.2013.4.02.5101, este magistrado também chegou às mesmas conclusões apresentadas por esta auditoria e pelo trabalho no Congresso Nacional com a apresentação do Relatório Final da CPMI, de que a LEGEND, assim como outras empresas investigadas, “apresentam como uma das características o fato de não possuir empregados registrados (RAIS zero), característica esta incompatível com empresas que movimentam considerável volume monetário e que atuam no ramo de construção civil e entretenimento”.

Em relação às investigações conduzidas pela Polícia Federal dentro da “Operação Monte Carlo”, “Operação Vegas” e “Operação Saqueador”, algumas empresas, dentre elas a LEGEND, apesar de reiteradamente intimadas não apresentaram nenhum documento ou informação que pudessem identificar seus veículos, máquinas e equipamentos.

São indícios veementes, advindos de três órgãos independentes entre si, os quais, em diligência, atingiram as mesmas conclusões alcançadas por esta fiscalização, no sentido da patente inexistência fática da empresa LEGEND.

Apenas à título ilustrativo, estas investigações elencadas acabaram se aprofundando e identificaram, na realidade, uma organização criminosa, da qual faziam parte inúmeras empresas da construção civil, dentre elas a LEGEND, todas lideradas por ADIR ASSAD E MARCELLO JOSÉ ABBUD, os reais responsáveis pelas sociedades, visando o desvio de recursos de obras públicas.

A fiscalização, então, colaciona, inúmeras reportagens noticiando e evidenciando este esquema fraudulento, especialmente a figura destes dois empresários e sua conduta dolosa.

Até aqui, então, são transparecidos inúmeros indícios apontando para um mesmo sentido. Todos os fatos compartilhados indicam que a empresa LEGEND era inexistente de fato e que operava, ocultamente, de modo simulatório e fraudulento.

Especificamente quanto a cada um destes indícios não se manifesta a recorrente, limitando-se a argumentar que, por não ter acesso às mesmas informações que a fiscalização, estaria incapacitada de se posicionar a respeito das acusações contra a LEGEND mencionadas no item 5 do TVF e que não teria conhecimento sobre seu faturamento, capital social ou recolhimentos previdenciários.

No entanto, acaba levantando a questão da irretroatividade da declaração de inaptidão formalizada por intermédio do ADE nº 190/2014.

Ocorre que, conforme se demonstrou cabalmente, os indícios apontam para a inexistência de fato da empresa LEGEND desde sua constituição, o que engloba, portanto, o período aqui autuado. Neste ponto, deve prevalecer a aplicação do princípio da verdade material: as provas colacionadas aos autos devem superar as formalidades que se concretizaram, de modo que os indicativos patenteando a inexistência da entidade desde sua constituição prevaleçam sobre a eventual impossibilidade de propagação de efeitos pretéritos da ADE nº 190/2014. Tal questão de ordem formal não deve prosperar, sob pena de contaminar o atingimento da verdade, do que realmente ocorreu faticamente, em última instância, comprometendo a formalização da justiça nesta demanda.

Aliado aos pontos cumulados, há que se destacar que a própria recorrente (TIISA) coleciona denúncias de improbidade administrativa.

Destaque-se, o presente julgador não compactua com tais suspeitas e, de modo nenhum atesta a veracidade de tais fatos, cumprindo aqui apenas a intenção de juntar o maior número de elementos para otimizar a formação da ratio decidendi.

Pois bem.

A relação comercial da recorrente com a LEGEND envolvia maquinário a ser utilizado em diversas obras públicas, dentre elas, a prestação de serviços à VALEC Engenharia, Construções e Ferrovias S.A., referente à execução de obras civis de infraestrutura e superestrutura ferroviárias e obras de arte especiais na Ferrovia Norte-Sul.

Recentemente, no entanto, a TIISA teve bloqueado R\$ 56 milhões por conta de irregularidades apontadas pelo Tribunal de Contas da União e pelo Ministério Público Federal na construção do Lote 5S, justamente, da Ferrovia Norte Sul, com 141 quilômetros de extensão, no trecho entre a ponte sobre o rio Arantes, em Minas Gerais, e a cidade de Estrela D'Oeste, na região de Jales, em SP.

Após a ação civil proposta pelo Ministério Público Federal em Jales (SP) ser deferida pela Justiça Federal (processo nº 0001224-50.2016.403.6124), o desembargador Fábio Prieto, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, negou recurso da TIISA e manteve indisponível o valor bloqueado da companhia. Para este, a medida seria necessária para recompor dano aos cofres públicos.

A Tiisa, também estaria supostamente envolvida no escândalo do “Trensalão”. O Ministério Público do Estado de São Paulo ofereceu denúncia (acusação formal) encaminhada à 12ª Vara Criminal, contra 14 representantes de empresas que compõem o consórcio vencedor da licitação para a construção da Linha 5 – Lilás, do Metrô. A denúncia, formulada pelo promotor de Justiça Marcelo Batlouni Mendroni, do Grupo de Atuação Especial de Repressão à Formação de Cartel e à Lavagem de Dinheiro e de Recuperação de Ativos (GEDEC) atribui ao grupo a prática de cartel, que caracteriza crime contra a ordem econômica. Entre as empresas denunciadas está a ora recorrente, como vencedora do Lote 5.

A denúncia aponta que a atuação do cartel causou, em apenas 4 dos lotes licitados, prejuízos de cerca de R\$ 232 milhões aos cofres públicos.

Ainda apurou-se que foram propostas no Tocantins ações civis de improbidade administrativa contra empresários e empreiteiras responsáveis pela execução das obras da ferrovia no estado. Uma das ações propostas é contra a Construtora Tiisa – Triunfo

Iesa Infra-Estrutura SA e seu presidente, Mário Pereira, referente à execução do lote 15, trecho entre o Córrego Chicote, (Km 1.029,89) e o Rio Canabrava, (Km 1.095,71).

Veja, deve-se ter claro que estes elementos são apenas mais indícios apontando para uma operação simulada entre a recorrente e a LEGEND. De certa forma, é possível presumir-se o perfil das empresas e o modo como estas atuam neste mercado. No entanto, os prenúncios que evidenciam a inexistência fática da LEGEND, exclusivamente, devem prevalecer e serem perpetuados para a análise que segue.

Basicamente o racional até então perpetrado cinge-se a prevalência de apenas um viés probante: os indícios aqui apontados são fortes e veementes pois norteiam fatos verídicos, palpáveis e verificáveis materialmente.

Os registros contábeis e os comprovantes comerciais juntados pela recorrente, por outro lado, cingem-se a uma representação, a qual, ainda que necessariamente deva ser verossímil e fidedigna, segundo as melhores práticas, pode, sob a vontade daquele que a representa (o representante), ser alvo de distorções.

Vale aqui a velha máxima, “contra fatos não há argumentos”, mas contra representações dos fatos abre-se margem para interesses pessoais, interpretações convenientes e finalidades desviantes.

Em filosofia, uma representação é uma entidade que está por outra entidade, ou, uma coisa que está por outra coisa. O representacionismo é uma corrente filosófica que afirma que a representação deixa de habitar a proposição que figura fatos da realidade.

Logicamente que os padrões contábeis e jurídicos, de um modo geral, positivam uma uniformização desta representação, a fim de que fatos contábeis idênticos sejam registrados e formalizados de formas idênticas. Proporciona-se aos usuários da informação, como um todo (aqui incluído o Fisco), o vislumbre concreto da verificabilidade e da comparabilidade, princípios norteadores da ciência contábil.

Ocorre que, a par de todo o exposto, o fato evidenciado pelos indícios da fiscalização (i) é diferente daquele representado e refletido nas documentações apresentadas pela recorrente (ii). A distinção se dá no passo em que, enquanto o primeiro (i) se apoia em fatos comprovados, o segundo (ii) se restringe a veracidade pela representação, pura e simplesmente, não colacionando aos autos a comprovação efetiva dos fatos representados.

Deveras, os registros contábeis e os documentos comerciais aqui acostados, procuram representar um fato não ocorrido e não vislumbrado concretamente. Do mesmo modo também são as planilhas referentes as Medições de locação, as quais, em consonância com a intenção formalizada por meio dos outros documentos, pode facilmente ser demonstrada de acordo com os interesses e a adequação da recorrente.

No ponto em que as provas se chocam, ou seja, na veracidade e validade da operação, os indícios devem prevalecer pois apontam para apurações reais, identificadas através de seguidas diligências, enquanto a documentação da recorrente perfaz apenas uma representação e pode, facilmente, mascarar o que deveria efetivamente demonstrar.

Devemos ressaltar que não deixam de ser indícios também a contabilidade e a escrituração comercial apresentadas pela recorrente. Porém, são elementos documentais que apesar de convergentes ideologicamente, divergem dos fatos reais apurados pela fiscalização.

---

No confronto entre dois blocos de indícios convergentes apontando para lados opostos, deve prevalecer aquele que tem lastro em fatos concretos.

A recorrente não evidenciou os fatos. Conforme já salientado, quedou-se inerte ou limitou-se a alegar questões de ordem formal, incapazes de demonstrar a plena atividade da LEGEND e, consequentemente, a idoneidade e efetividade da prestação de serviços com esta firmada.

De outro modo, a fiscalização trouxe aos autos indícios veementes, baseados em concretudes e percepções reais, inclusive, algumas delas, fornecidas e produzidos pela própria recorrente, através das informações veiculadas pelas declarações fiscais e previdenciárias, confrontadas com constatações apuradas após a realização de diversas diligências in loco.

A prevalência da prova indiciária ou indireta (por inferência lógica), aliás, é tema amplamente discutido pelo CARF, que já tem precedentes validando o racional aqui seguido:

*PROVA EMPRESTADA. PROVAS INDICIÁRIAS. VALIDADE.*

*É válido o emprego no processo administrativo tributário de prova emprestada, bem como de provas indiciárias, cujo valor probante dependerá da quantidade e da consistência dos indícios.*

*(Acórdão nº 1301002.205 - 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária – Sessão de 14/02/2017)*

*PROVA INDICIÁRIA.*

*As provas trazidas pela fiscalização são norteadoras para a resolução da controvérsia. A prova indiciária, cuja formação esteja apoiada em*

*um encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes, que examinado em conjunto levem ao convencimento do julgador é um meio idôneo para justificar uma autuação.*

*(Acórdão nº 1201001.294 - 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 21/01/2016)*

*PROVA INDICIÁRIA. JUÍZO DE INFERÊNCIA.*

*Para que o juízo de inferência resulte em verdade convincente é necessário que a base indiciária, plenamente reconhecida mediante prova direta, seja constituída por uma pluralidade de indícios, inter-relacionados, de modo a que se reforcem mutuamente, que não percam força creditória pela presença de outros possíveis contra indícios que neutralizem a sua eficácia probatória, e que a argumentação sobre que assente a conclusão probatória resulte inteiramente razoável em face de critérios lógicos do discernimento humano.*

*(Acórdão nº 3301003.630 - 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária – Sessão de 23/05/2017)*

Portanto, das provas juntadas aos autos e de todo o quanto exposto, há que se reconhecer a inidoneidade das notas fiscais emitidas por empresa inexistente de fato (LEGEND) e, assim, a procedência das respectivas glosas de despesas e custos advindos da operação de locação.

Triunfa aqui a aplicabilidade do caput do art. 217 do RIR/99, restando patente a inefetividade do quanto disposto em seu parágrafo único. Vejamos:

*“Art. 217. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários, em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada ou declarada inapta (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 82).*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 82, parágrafo único).”*

A legislação é clara no sentido de afirmar que o lançamento destes supostos custos ou despesas depende de provas robustas quanto a efetiva prestação dos serviços. A documentação apresentada pela recorrente, no entanto, não cumpriu com tal função.

Ademais, deve-se ressaltar que a conduta da recorrente voltada a satisfação de seu próprio interesse acaba ocultando a real destinação das verbas supostamente transferidas e assim ludibriando o fisco, embaçando sua real percepção quanto a formação da base de cálculo do IRPJ, da CSLL e do IRRF.

Tal ponto, no entanto, será melhor delineado nos tópicos a seguir, restando demonstradas aqui as premissas deste voto.

### **IRRF – Pagamento sem causa**

Ato contínuo, agiu perfeitamente a fiscalização ao aplicar o art. 61 da Lei nº 8981/95 e art. 674 do RIR/99, uma vez que não foi comprovada a causa ou motivação dos pagamentos realizados junto a LEGEND, ficando estes sujeitos à incidência do IRRF à alíquota de 35%.

A impossibilidade fática de ocorrência da operação de prestação de serviços, diante da patente inexistência efetiva da prestadora, traz a total incerteza quanto ao destino das verbas pagas e para que fim estas se destinavam, caracterizando-as como pagamentos sem causa e ativando a incidência do IRRF nos termos ora delineados.

Invocar, contudo, que referidos preceitos legais não seriam aplicáveis, uma vez que perfazem, em verdade, uma penalidade, é argumento que não merece prosperar.

De fato, o tomador do serviço (a fonte pagadora), não emite qualquer signo representativo de capacidade contributiva. No entanto, a legislação ordinariamente elenca este pólo da relação como o responsável pela retenção do tributo, em clara sistemática de substituição tributária.

Tal mecanismo fora criado no afã de atender a princípios de racionalização e efetividade da tributação, de modo a simplificar os procedimentos de satisfação da obrigação tributária, otimizando os meios de arrecadação e financiamento da atividade estatal ao passo em que reduz as possibilidades de inadimplemento.

Portanto, deveras, a recorrente, como tomador do serviço, não aufere qualquer vestígio de riqueza (renda, acréscimo patrimonial ou rendimento), mas, presumidamente, por ser o elo financeiramente mais robusto da relação, em alinho com o acima exposto, é responsável pelo recolhimento do tributo, nos ditames de expressa determinação legal.

Firmados esses pressupostos, enviesados equivocadamente pela recorrente, concluir que a incidência de IRRF prevista no art. 61 art. Lei nº 8981/95 perfaz patente penalidade, afrontando o quanto disposto no art. 3º do CTN, soa incabível e, além, foge da alçada deste Conselho.

Ora o art. 3º do CTN veda a utilização de tributo como sanção de ato ilícito. Referida alegação da recorrente colocaria em choque frontal a disposição deste dispositivo com o art. 61 Lei nº 8981/95, escancarando a inconstitucionalidade de um ou de outro, por se patetear verdadeiro antagonismo dentro de um mesmo sistema jurídico.

É cediço, no entanto, que não cabe ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei, conforme entendimento sumulado:

*“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

Assim é que deve se manter a exigência do IRRF nos termos do art. 61 da Lei nº 8981/95, dispositivo em plena vigência e eficácia no pátrio ordenamento jurídico.

## Decadência

Firmada a procedência dos lançamentos de IRRF, cuja a elucidação se deu em tópico imediatamente anterior, cabe-nos analisar a decadência suscitada pela recorrente em relação a cobrança deste tributo.

De pronto, no entanto, devemos afirmar que merece aplicação o art. 173, inciso I do CTN. Independentemente de ter ocorrido a antecipação ou não do pagamento do tributo, o fato é que, validando todo o raciocínio meritório deste voto, a conduta da recorrente fora eivada de dolo, simulação e fraude.

Tal assertiva será melhor delineada em tópico posterior (relativo à aplicação da multa qualificada), mas aqui nos cabe a constatação de que a recorrente distorceu seus registros contábeis no afã de mascarar e ocultar a real destinação dos montantes transferidos à empresa LEGEND, com isso reduzindo indevidamente a base de cálculo do IRPJ, da CSLL e do IRRF.

Eis a dicção legal do supracitado dispositivo:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingu-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

A recorrente argui a consumação da decadência quanto aos períodos de 04.01.2010 e 08.06.2010.

Nos ditames do referido dispositivo legal, para os fatos geradores ocorridos em 2010, o prazo se iniciaria em 01.01.2011 e esvair-se-ia em 31.12.2015.

A ciência da lavratura do presente AIIM foi efetuada no dia 15.06.2015 (fls. 1237), portanto, dentro do prazo decadencial.

Não há que se falar na decretação da decadência, de modo que não acato as alegações suscitadas pela recorrente neste ponto.

### **Multa Qualificada**

Também não merece qualquer reparo a penalidade qualificada aplicada.

A multa no patamar de 150% vem amparada no art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96:

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

*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;*

*(...)*

*§ 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.*

*(...)”*

Na concretude deste caso, o enquadramento da qualificação da penalidade se deu nos termos do art. 71 da Lei nº 4502/64, evidenciando a conduta da recorrente como sonegatória:

*“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.”*

As premissas adotadas neste voto são suficientes para ratificar a sonegação como um fim ou uma consequência dos atos praticados pela recorrente.

Os indícios levantados pela fiscalização apontam para uma conduta dolosa do contribuinte, ou seja, concluiu-se que este teria atuado no claro intuito de simular uma operação que tinha outros contornos reais. Houve, assim, uma distorção das condições pessoais do contribuinte e especialmente da entidade com a qual formalizou a prestação de serviços (LEGEND).

Tal situação impactou, naturalmente, na obrigação tributária principal. A recorrente, em consonância com suas alegações convergindo para a validade da operação, deduziu os custos e despesas operacionais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e ainda deixou de recolher o IRRF devidamente (conforme o art. 61 da Lei nº 8981/95).

Ocorre que tal validade fora maquiada através das documentações apresentadas, de modo que retardou-se a atuação da autoridade fazendária na identificação dos montantes reais devidos pela contribuinte.

Veja, ao estabelecer um contrato com empresa inexistente de fato e registrar as respectivas despesas e custos dali advindos, como se existente fosse, a recorrente incorreu em prática essencialmente sonegatória, no evidente intuito de ludibriar a atuação do Fisco, tanto no que concerne a efetiva destinação e finalidade dos recursos, quanto ao efetivo lucro real auferido nos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012.

Quaisquer alegações que coloquem em xeque a validade do art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96, não merecem ser aqui apreciadas, uma vez que desafiam constitucionalidade de dispositivo em plena vigência e eficácia. Aqui deve-se reiterar a incompetência do CARF para dirimir tais questões, de acordo com entendimento sumulado (Súmula nº 2).

A multa qualificada é de fato devida, uma vez evidenciado que a conduta da recorrente visou, direta ou indiretamente, a sonegação fiscal. O certo é que houve dolo quanto a real operação de prestação de serviços, de modo que a distorção formalizada impactou diretamente no cerceamento do conhecimento das bases tributáveis por parte da fiscalização.

De fato, merece razão o v. acórdão recorrido quanto a distinção indevida da multa sobre glosa de despesas, indicando que o percentual de 150% se aplica a todos os valores exigidos de IRRF, CSLL e IRPJ relacionados aos pagamentos à LEGEND.

No entanto, no mesmo sentido da conclusão atingida pela autoridade julgadora quanto a este ponto, não tem este Conselho competência para agravar o lançamento, mantendo-se a exigência intacta.

Diante de todo o exposto, rejeito as alegações da recorrente e mantenho a aplicação da multa qualificada.

### **Multa isolada**

Neste ponto a recorrente alega que a aplicação concomitante de (i.) multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre bases estimadas; e (ii.) multa de ofício lançada conjuntamente com o tributo, quando ambas tiverem por base o mesmo fato apurado em procedimento fiscal, é totalmente ilegítima, por se tratar de “bis in idem”.

De fato, deve prosperar tal assertiva.

O v. acórdão recorrido dispõe, em sentido contrário, que a hipótese de incidência de cada uma das multas é distinta. A da multa isolada seria a falta ou insuficiência de recolhimento do tributo devido por estimativa, enquanto a da multa proporcional seria o lançamento de ofício do tributo efetivamente devido em face do resultado anual.

Ocorre que, lançando um olhar voltado à lógica sistemática de apuração do lucro real anual, temos que os recolhimentos insuficientes das antecipações das estimativas mensais impactarão, de certo, no total a pagar apurado no ajuste anual.

As pessoas jurídicas que optaram pelo lucro real anual, com recolhimentos mensais por estimativa, pura ou monitoradas (balanços mensais), deverão apurar o IRPJ e a CSLL em 31 de dezembro, com a finalidade de determinar o imposto e a contribuição social efetivamente devidos em todo o ano calendário.

Torna-se cristalino que a falta de pagamento das estimativas mensais será abarcada pelo ajuste anual, que refletirá esta insuficiência.

Deste modo, como a multa de ofício incide sobre a falta de recolhimento apurado nos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, acaba abarcando também as evidentes insuficiências percebidas mensalmente. Uma vez encerrados os períodos e promovido o ajuste anual, no saldo do tributo a recolher estão intrínsecos aqueles valores não pagos durante os meses antecedentes.

Deve ser colacionada a conclusão atingida pela recorrente, neste sentido: “a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de recolhimento de antecipações mensais de IRPJ e CSLL apenas se justificaria quando exigida dentro do próprio período de apuração [exercício] das estimativas que deixaram de ser recolhidas, pois, encerrado o ano-calendário, a exigência de recolhimento mensal deixa de ter eficácia, prevalecendo a exigência apurada com base no balanço patrimonial [e fiscal] encerrado em 31.12.”

Há, sem sombra de dúvida, a penalização dupla sobre um mesmo objeto.

Ademais, o posicionamento dominante adotado pelo CARF culmina exatamente nesta assertiva:

#### *IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CONCOMITANTE DA MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA ISOLADA.*

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

*(Acórdão nº 1301002.532 - 3<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária - Sessão de 26/07/2017)*

#### *MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE*

*Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da*

---

*segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal. Lançamento procedente em parte.*

*(Acórdão nº 1401001.990 - 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária – Sessão de 25/07/2017)*

***MULTA ISOLADA APPLICADA CUMULATIVAMENTE COM A MULTA DE OFÍCIO.***

*Não cabe a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, quando calculados sobre os mesmos valores, apurado em procedimento fiscal (AC. 1402-00.377 no DOU de 16.05.11, 1103-00.304 no DOU de 19.04.11, 1803-00.822 no DOU de 19.05.11, 1201-00.358 no DOU de 27.04.11, 1301-00.143 no DOU de 02.09.11)*

*(Acórdão nº 1401001.347 - 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária - Sessão de 26/11/2014)*

A concomitância das multas de ofício e isolada sobre um mesmo fato não deve prosperar, sendo prevalecente a primeira, nos moldes ora delineados.

Deste modo, voto por validar as alegações da recorrente e proceder a exclusão da incidência da multa isolada.

Aproveita-se o ensejo apenas para manter o quanto decidido no v. acórdão recorrido, no que concerne ao erro material procedido pela fiscalização em relação aos débitos de CSLL anual do exercício de 2013. Identificou-se que o valor não pago da CSLL anual apurada na DIPJ é igual a R\$ 13.448,58, a fiscalização pretendeu exigir R\$585,13, mas, por um lapso, lançou a R\$52,66. No entanto àquela autoridade julgadora e também à essa não remanesce competência para agravar o lançamento, razão pela qual está mantida a exigência neste ponto específico.

### **Recurso de Ofício**

Uma série de erros materiais foram apontados pela recorrente, todos identificados e atestados pela autoridade julgadora, a qual procedeu as devidas exclusões.

Faço minhas as considerações expostas no v. acórdão recorrido, nesta oportunidade reproduzindo as conclusões ali atingidas:

“(…)

*Contudo, confirmam-se erros a corrigir.*

*Ano-calendário 2011 - Erro na Glosa de Custos - Valor Pago por SCP*

*No TVF, consta que foram segregados os pagamentos efetuados pela TIISA à Legend na condição sócio ostensivo de SCP, pois apenas os que foram lançados na sua contabilidade foram glosados. Um dos pagamentos por SCP, no valor de*

R\$831.377,78, com data de 27/01/2011, foi inadvertidamente incluído entre os glosados. Tal pagamento aparece no Anexo 1, fl. 956:

**Anexo 1 - Lançamentos Contábeis Legend Custos / Despesas Operacionais**

Nome: TIISA-TRIUNFO IEZA INFRA-ESTRUTURA S/A  
CNPJ: 10.579.577/0001-53

Data	Cód.Conta	Cód.Conta Estrut.	Conta	D/C	Débitos	Créditos
27/01/2011	41105110013	4.01.01.25.13	Aluguel de Máquinas, Equip. e Veículos	D	831.377,78	
27/01/2011	21010010237	2.01.01.01.237	Legend Engenheiros Associados Ltda	C		831.377,78

No quadro 15 do TVF, fl. 1103, o autuante já tinha identificado a conta acima como sendo da SCP-012:

**Quadro 15 – Contas Contábeis de Lançamentos Custos e Despesas Operacionais**

Cód.Conta	Cód.Conta Estrut.	Conta	Grupo de Contas
41105110013	4.01.01.24.13	Aluguel de Máquinas, Equip. e Veículos	PRODUÇÃO / 4110504 - SCP-012 METRÓPOLE SÃO PAULO
			4 - CUSTOS/DESPESAS / 41 - CUSTOS OPERACIONAIS / 4110 - CUSTO DE PRODUÇÃO / 4110511 - SCP-012 TIETÉ

Também no documento de fls. 798, o mesmo pagamento é relacionado entre os efetuados pelas SCP em 2011:

**Valores pagos pelas SCP em 2011.**

Conta contábil	Valor (R\$)
4.2.10.100.0012	418.345,50
4.1.10.100.10025	38.156,50
	831.377,78
4.2.10.100.0012	106.120,05
4.2.10.100.0012	152.849,00
4.2.10.100.0012	105.556,10
	1.652.404,93

Esse pagamento encontra-se entre os listados nos AI de IRPJ e de CSLL (fls. 987 e 1010). Deve, pois, ser deles excluído, conforme requerido na impugnação.

**Ano-calendário 2012 - Erro na Glosa de Despesas**

Nos autos de infração de IRPJ e de CSLL, foi glosada despesa operacional

no valor de R\$961.656,00, com data de 12/01/2012, quando o correto é R\$840.656,00. De fato, o valor do Recibo de Locação e do TED é R\$ 961.656,00 (fl. 722, 723). Ocorre que parte desse total, no valor de R\$121.000,00, foi contabilizado em conta de custo; os R\$840.656,00 restantes, em conta de despesa. Nos Autos de Infração, foram equivocadamente glosados custos de R\$121.000,00 mais despesas de R\$961.656,00 (fls. 988 e 1011).

Conforme fl. 789, os valores pagos a Legend que foram deduzidos na apuração do lucro líquido na DIPJ somam R\$ 6.296.836,24. Eles estão contidos nos valores deduzidos nas linhas 36 da ficha 04A e 04 da ficha 05A da DIPJ, conforme se segue:

**DIPJ 2013**

Ficha	Linha	Conta contábil	Valor (R\$)
04A	36. Serviços Prestados por Pessoas Jurídicas	4.2.02.004.00010	121.000,00
05A	04. Prestação de Serviços por Pessoa Jurídica	5.1.02.004.00010	6.175.836,24
			<b>6.296.836,24</b>

Esse é o total a ser glosado. Do Anexo 01, fls. 957 a 958, conclui-se que ele é composto dos seguintes pagamentos:

AI				
Data	Anexo 1	Despesas	Custos	Total
01/01/2012	942.389,54	942.389,54		942.389,54
01/01/2012	998.890,70	998.890,70		998.890,70
12/01/2012	840.656,00	961.656,00		961.656,00
12/01/2012	121.000,00		121.000,00	121.000,00
18/01/2012	2.497.235,00	2.497.235,00		2.497.235,00
04/07/2012	22.000,00	22.000,00		22.000,00
04/07/2012	84.000,00	84.000,00		84.000,00
16/07/2012	450.505,00	450.505,00		450.505,00
02/08/2012	84.000,00	84.000,00		84.000,00
04/09/2012	84.000,00	84.000,00		84.000,00
04/10/2012	88.160,00	88.160,00		88.160,00
12/11/2012	84.000,00	84.000,00		84.000,00
<b>SOMA</b>	<b>6.296.836,24</b>	<b>6.296.836,24</b>	<b>121.000,00</b>	<b>6.417.836,24</b>

(...)”

Em decorrência destas exclusões, foram também corrigidas também os valores respectivos das multas aplicadas:

“(...)”

*Não obstante, há de se corrigir o valor das multas exigidas, em razão dos erros de glosa comentados no item anterior desse voto: glosa de custo do ano-calendário 2011, atribuído à SCP, no valor de R\$831.377,78; glosa a maior de despesas do ano-calendário 2012, no valor R\$121.000,00.*

*Também há de se corrigir a multa por falta de pagamento de CSLL de dezembro de 2012, lançada em auto de infração específico (fl. 1028). Conforme TVF, a estimativa de dezembro de 2012 informado na ficha 16 da DIPJ, no valor de R\$13.448,58, não foi confessada em DCTF nem paga. Essa acusação não foi contestada na impugnação. Assim sendo, referido valor não foi excluído da CSLL mensal apurada pela*

fiscalização, no cálculo da multa de 50%. Ocorre que houve recolhimento de código 2484 referente a dezembro de 2012, no valor de R\$585,13, por meio do DARF juntado pelo impugnante no Anexo 06, fl. 1282. Este ultimo valor deve ser excluído da base de cálculo da multa em questão.

(...)"

Neste ponto evidenciamos apenas que a exclusão da multa isolada incidente sobre a totalidade das estimativas de IRPJ e CSLL, aqui evidenciada, não atinge, portanto, os débitos de dezembro de 2012 relativos exclusivamente à CSLL estimativa, por já terem sido excluídas na ocasião da decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância.

Segue delineando outros erros a autoridade julgadora:

"(...)

*IRPJ SCP - Junho de 2012*

*Foi exigida diferença de IRPJ no valor de R\$595,45, assim demonstrada:*

Período	Código Receita	Débitos Apurados	Pagto DARF	Total	DIPJ	Diferença
Jun/2012	2362-08	114.049,28	114.049,28	284.074,67	284.670,12	595,45
2º Trim/2012	2089-08	170.025,39	170.025,39			

Para os débitos acima, confirmam-se as seguintes compensações:

2º Trim/2012		2089-08
PER/DCOMP	Situação da Declaração	Vir Débito
22187.19039.310712.1.3.04-3616	Em Análise Automática	595,45
14343.65484.310712.1.3.04-2159	Concluída Análise do Direito Creditório	58.212,24
17462.51200.310712.1.3.04-0334	Concluída Análise do Direito Creditório	43.306,92
41520.27893.310712.1.3.04-4577	Concluída Análise do Direito Creditório	41.838,65
22491.02973.310712.1.3.04-4002	Concluída Análise do Direito Creditório	26.667,58
Soma		170.620,84

jun/12		2362-08
PER/DCOMP	Situação da Declaração	Vir Débito
38454.02741.310712.1.3.04-0379	Homologação Total	57.745,69
39729.06188.310712.1.3.04-3000	Homologação Total	35.844,02
08422.56833.310712.1.3.04-2094	Em Análise Automática	20.459,57
Soma		114.049,28

O total dos débitos compensados é R\$ 284.670,12 (170.620,84 + 114.049,28), tal como informado em DIPJ. Apesar de não informada em DCTF, a diferença exigida foi compensada.

Portanto, a exigência não se mantém, quanto a este quesito.

*IRPJ SCP - Setembro de 2012*

*Foi exigida diferença de IRPJ no valor de R\$162.740,31, assim demonstrada:*

Periodo	Código Receita	DCTF			DIPJ		Diferença
		Débitos Apurados	Pagto DARF	Total	IRPJ a Pagar SCP		
Set/2012	2362-08	47.257,10	47.257,10	116.462,70	279.203,01	162.740,31	
3º Trim/2012	2089-08	69.205,60	69.205,60				

*O impugnante alega erro no preenchimento da DIPJ e que os valores corretos foram informados em DCTF, conforme resumo abaixo:*

IRPJ	SCP	DIPJ-2013	DCTF (valor correto)	Valor recolhido	Crédito
30/09/2012	SCP-12	-	47.257,10	47.257,10	-
	SCP-16	273.996,55	63.999,14	273.996,55	209.997,41
	SCP-19	5.206,46	5.206,46	5.206,46	-
		<u>279.203,01</u>	<u>116.462,70</u>	<u>326.460,11</u>	

*No Anexo 5, fl. 1278, apresenta-se quadro em que se pretende demonstrar o valor correto do débito. Abaixo agrupam-se os dados do referido quadro com os da DCTF e da DIPJ;*

	CSLL			
	SCP012	SCP016	SCP019	SOMA
Receita Bruta da Prestação de Serviços	2.662.855,00	13.999.827,57	433.871,30	
BC: IRPJ (8%); CSLL (12%)	319.542,60	1.679.979,31	52.064,56	
BC ADICIONA IRPJ				
IR/CSLL	28.758,83	151.198,14	4.685,81	
IR ADICIONAL				
IR/CSLL	28.758,83	151.198,14	4.685,81	184.642,78
RETENÇÃO NA FONTE				
Saldo a pagar		151.198,14	4.685,81	155.883,95
DCTF		151.198,14	4.685,81	155.883,95
DIPJ		151.198,14	4.685,81	155.883,95

	IRPJ			
	SCP012	SCP016	SCP019	SOMA
Receita Bruta da Prestação de Serviços	2.662.855,00	13.999.827,57	433.871,30	
BC: IRPJ (8%); CSLL (12%)	213.028,40	1.119.986,21	34.709,70	
BC ADICIONA IRPJ	153.028,40	1.059.986,21	-	
IR/CSLL	31.954,26	167.997,93	5.206,46	
IR ADICIONAL	15.302,84	105.998,62		
IR/CSLL	47.257,10	273.996,55	5.206,46	326.460,11
RETENÇÃO NA FONTE		209.997,41		209.997,41
Saldo a pagar	47.257,10	63.999,14	5.206,46	116.462,70
DCTF	47.257,10	63.999,14	5.206,46	116.462,70
DIPJ	-	273.996,55	5.206,46	279.203,01

*Verifica-se que há identidade entre os valores da DIPJ e da DCTF referentes aos débitos de CSLL, embora nessas declarações não se tenha computado débito de CSLL referente à SCP012. Partindo-se das mesmas receitas que serviram de base para o cálculo da CSLL, apuram-se os débitos de IRPJ.*

*Confirma-se, assim, que, para a apuração do valor informado em DIPJ: a) não foi computado débito da SCP012, no valor de R\$47.257,10, confessado em DCTF, e; b) foi considerado valor maior para o débito da SCP016 (R\$273.996,55, em vez de R\$63.999,14). O valor do débito da SCP016 informado na DCTF decorre de dedução de IRRF no valor de R\$ 209.997,41 (vide quadro acima). Sendo compatível com retenções informadas em DIRF por fontes pagadoras (fls. 2051 a 2058), admite-se a dedução incluída no Anexo 5 da impugnação.*

*Acolhem-se, pois, as alegações do impugnante quanto a este quesito, para exonerá-lo da exigência.*

*(...)"*

Não há qualquer reparo a ser feito nas correções feitas pela autoridade julgadora de primeira instância, todas procedidas em alinho às informações constantes das declarações fiscais da recorrente e às glosas formalizadas pela fiscalização.

### **Conclusão**

Diante de todo o exposto, CONHEÇO do RECURSO VOLUNTÁRIO para, no MÉRITO, CONCEDER-LHE PARCIAL PROVIMENTO, excluindo a aplicação da multa isolada sobre os débitos de IRPJ e CSLL e NÃO CONHEÇO DO RECURSO DE OFÍCIO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado

## Voto Vencedor

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Redator designado.

Peço vênia ao i. relator para divergir quanto à aplicação da multa isolada em razão da falta de recolhimento da CSLL e do IRPJ, por estimativa.

Inicialmente, é majoritário o entendimento de que, para períodos anteriores a 2006, inclusive, aplica-se indubitavelmente a Súmula nº 105 do CARF:

*Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas , lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Contudo, em relação ao lançamento de multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa mensal do ano-calendário de 2007 em diante, inclusive, aplica-se o artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007), *verbis*:

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

*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;*

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

(...)

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

A legislação que instituiu a sanção é clara: não efetivado ou efetuado em parte o pagamento da estimativa mensal, cabe a imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nenhum valor a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário.

A imputação é cabível ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

E a nova redação, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário 2007 (os autos de infração em tela são posteriores a esse período), afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício pelo não

pagamento do tributo apurado anualmente e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal.

As hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades (multa de ofício e multa isolada) estão insertas em incisos próprios no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Observa-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração que têm por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou, ainda, mediante receita bruta acumulada mensalmente. Ou seja, são materialidades independentes, não havendo que se falar em concomitância.

Em face do exposto, voto por manter incólume o lançamento das multas isoladas relativas às estimativas de IRPJ e CSLL.

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar