



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

**Processo n°** 13896.723091/2016-35  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-003.342 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de janeiro de 2019  
**Matéria** GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS  
**Recorrentes** ECOVIX CONSTRUÇÕES OCEÂNICAS S/A (E RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS ARROLADOS) E FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. DECADÊNCIA.

Ante a constatação de que o lançamento foi realizado depois de esgotado o prazo decadencial previsto no art. 173, inc. I do CTN, revela-se correto o reconhecimento da decadência.

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO NO LANÇAMENTO. CANCELAMENTO.

A simples transcrição dos dispositivos que teriam sido infringidos sem que se demonstre ou aponte especificamente os elementos de convicção que justificariam a imposição da penalidade majorada não é suficiente para sua aplicação.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. IMPUTAÇÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. CANCELAMENTO.

Se a autoridade fiscal não traz quaisquer liame entre a imputação da responsabilidade e os atos que teriam sido praticados pelos respectivos responsáveis arrolados, impõe-se o cancelamento da imputação.

GLOSA DE DESPESAS. COMPROVAÇÃO. CANCELAMENTO,

Ante ao conjunto de elementos trazidos autos, ambos convergentes no sentido de que o pagamento da despesa foi efetuado no bojo dos serviços contratados, cuja efetividade restou bem demonstrada, a glosa não deve subsistir.

GLOSA DE DESPESAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DA PRESTAÇÃO CONTRATADA. CABIMENTO.

Ante a insuficiência de elementos de comprovação da efetividade dos serviços contratados e de sua necessidade à atividade da contribuinte, revela-se correta a glosa da despesa.

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA. REMESSA DE RECURSO A FONTE SITUADA NO EXTERIOR. CABIMENTO.

Não identificada a causa da operação relacionada ao pagamento efetuado à pessoa jurídica no exterior, correta a exigência de IRRF sobre pagamentos sem causa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; e, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte Ecovix, apenas quanto às despesas relacionadas com a pessoa jurídica Remazel, vencidos os conselheiros Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias, que votaram por dar provimento também com relação à exigência de multa isolada e de IRRF; e, ainda, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário do responsável solidário Sr. Gerson de Mello Almada, para excluí-lo do polo passivo da obrigação. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Marcos Nepomuceno Feitosa.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator.

Participaram do julgamento os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Carmen Ferreira Saraiva (Suplente Convocada), Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Gustavo Guimarães Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

## Relatório

Trata-se de recursos voluntários e de ofício interpostos em face do Acórdão nº 07-40.012 - 3ª Turma da DRJ/Florianópolis que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo contribuinte e responsáveis solidários arrolados, contra os lançamentos de IRPJ, CSLL e IRRF sobre pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou sem causa.

Os lançamentos relativo ao IRPJ e CSLL decorrem da glosa das seguintes despesas contabilizadas pela Contribuinte autuada, consideradas “não comprovadas” pela Autoridade Fiscal:

<b>Prestador de Serviço</b>	<b>Data da Contabilização</b>	<b>Valor Contabilizado (R\$)</b>
<b>MJP Engineering and Consulting LLC</b>	03/01/2011	7.855.420,00
	15/12/2011	2.565.600,00
	01/03/2012	5.458.200,00
	01/05/2012	5.984.100,00
	20/10/2012	1.418.620,00
	05/11/2012	2.645.500,00
	06/12/2012	1.664.800,00
<b>JAMP Engenheiros Associados Ltda.</b>	31/08/2012	100.000,00
<b>Remazel Engineering SpA</b>	03/01/2012	2.537.806,61
<b>GVA Consultants AB</b>	30/05/2012	109.991,76

O lançamento de IRRF decorre da não comprovação do beneficiário e/ou da causa das operações relacionadas com as despesas glosadas.

Foram exigidos, ainda, juros e multa isolados por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL e aplicada a multa qualificada (150%) sobre os valores exigidos no lançamento.

Foram arrolados como responsáveis solidários, com base no art. 135, inc III do CTN, os sócios-diretores, Srs. Gerson de Melo Almada, José Antunes Sobrinho e Cristiano Kok.

Tanto o contribuinte principal, como os responsáveis solidários arrolados apresentaram impugnação tempestiva, acolhidas parcialmente pelo acórdão recorrido, conforme sintetizado na seguinte ementa:

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

*Ano-calendário: 2011, 2012*

*GLOSA DE DESPESAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE*

*Na hipótese em que, depois de regularmente intimado, o contribuinte não consegue comprovar a efetividade da prestação de serviços registrados como despesas na sua escrituração contábil, a glosa das referidas despesas encontra-se plenamente justificada.*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF*

*Data do fato gerador: 28/10/2010, 15/12/2011, 03/01/2012, 23/03/2012, 15/05/2012, 30/05/2012, 31/08/2012, 22/10/2012, 05/11/2012, 10/12/2012*

*PAGAMENTOS SEM CAUSA COMPROVADA.*

*Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento o pagamento efetuado a terceiro ou sócio, acionista ou titular, contabilizado ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.*

*PAGAMENTOS SEM CAUSA COMPROVADA. BENEFICIÁRIO DOMICILIADO NO EXTERIOR.*

*Muito embora o dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda que estabelece a incidência do Imposto na fonte sobre pagamentos sem causa comprovada (art. 674) se encontre no capítulo de “Rendimentos Diversos” do título dedicado à Tributação na Fonte, ele é aplicável a qualquer beneficiário, ainda que residente ou domiciliado no exterior.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2011, 2012*

*QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO.*

*A mera reprodução dos dispositivos legais, sem qualquer esforço no sentido de demonstrar de que modo as condutas apuradas em procedimento fiscal se enquadram na hipótese legal, não é suficiente para legitimamente exasperar a penalidade pecuniária.*

*MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.*

*Contribuintes que deixarem de recolher, no curso do ano-calendário, as parcelas devidas a título de antecipação (estimativa) do IRPJ sujeitam-se à multa de ofício de cinquenta por cento, aplicada isoladamente, calculada sobre os valores de antecipação não pagos. Esta multa de ofício não se confunde com aquela aplicada sobre o IRPJ apurado no ajuste anual e não pago no vencimento, por não possuírem a mesma hipótese legal de aplicação. Em vista disso, o lançamento da multa isolada é compatível com a exigência de tributo apurado ao final*

*do ano-calendário, acompanhado da correspondente multa de ofício.*

*FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSASIS. JUROS DE MORA EXIGIDOS ISOLADAMENTE. IMPOSSIBILIDADE.*

*A legislação tributária determina que a falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ, apurada em procedimento de ofício, enseja a aplicação (apenas) de multa isolada, não cabendo a cobrança de juros isolados.*

*RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO À LEI, CONTRATO OU ESTATUTO.*

*São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*

*RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO EM PROCESSO CRIMINAL. REPERCUSSÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.*

*A responsabilização administrativa deve ser afastada pela absolvição criminal, quando decidida em razão da comprovação da inocorrência do fato ou da negativa de autoria. Quando se trata de absolvição por insuficiência de provas, em princípio não há que se falar em repercussão necessária sobre as apurações levadas a efeito no âmbito administrativo. No entanto, considerando que o acervo probatório contido no presente caso, e que serviu de fundamento maior para a responsabilização administrativa, é o mesmo que foi levado à apreciação do Magistrado, a absolvição na ação penal por insuficiência de provas deve repercutir sobre a decisão administrativa.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2011, 2012*

*LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL. Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, estende-se ao lançamento decorrente (CSLL) a decisão proferida em relação ao lançamento principal (IRPJ).*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

A decisão recorrida considerou procedente em parte a Impugnação apresentada pela Contribuinte atuada ECOVIX CONSTRUÇÕES OCEÂNICAS S/A, para cancelar o crédito lançado a título de IRRF, no montante de R\$ 4.229.841,53, referente ao fato gerador ocorrido em 28/10/2010, em razão da decadência; cancelar o montante de R\$ 735.813,75, lançado a título de IRRF referente ao fato gerador ocorrido no dia 03/01/2012,

mantendo a esse título a exigência de R\$ 1.366.511,25; cancelar a qualificação da multa de ofício acrescida a todos os tributos cuja exigência foi mantida, reduzindo-a ao seu patamar ordinário de 75%; e cancelar a exigência de juros isolados cobrados em razão da falta de pagamento de estimativas mensais.

Considerou, ainda, procedentes as impugnações apresentadas pelos Srs. Cristiano Kok e José Antunes Sobrinho, para fins de cancelar a responsabilidade tributária solidária que lhes foi atribuída, e precedente em parte a impugnação apresentada pelo Sr. Gerson de Mello Almada, para fins de cancelar a responsabilidade tributária solidária que lhe foi atribuída, no presente caso, em relação aos tributos e às multas isoladas pertinentes aos pagamentos realizados às empresas Remazel Engineering SpA e GVA Consultants AB.

Em face da exoneração parcial, a DRJ apresentou recurso de ofício.

Cientificada em 18/07/2017 (Termo de Ciência Eletrônica, fls. 3940), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 16/08/2017 (Termo de solicitação de juntada, fls. 3941), no qual apresenta, as seguintes alegações:

#### II.1 – DAS DESPESAS RELATIVAS AOS PAGAMENTOS VINCULADOS AO CONTRATO FIRMADO COM A EMPRESA REMAZEL

7. Consoante registrado, a fiscalização glosou despesa contabilizada pela empresa pelo valor de R\$ 2.537.806,61 (€ 1,054,914.00), esta que estava vinculada ao contrato firmado com a empresa REMAZEL. A despesa foi justificada mediante a apresentação de Distrato firmado com citada empresa, no qual foi ajustado que caberia à ECOVIX pagar pelos serviços de consultoria prestados por terceira empresa —CIMATEL BRAZIL LTDA., que, diga-se, figurou como parte interveniente no Distrato.

8. A fiscalização, e também o acórdão recorrido, bem compreenderam que o valor equivalente a € 1,054,914.00 era relativo à contratação da empresa CIMATEL e que seria pago diretamente pela REMAZEL mediante o desconto dos valores que deveriam ser devolvidos do adiantamento feito à mesma pela ECOVIX em razão das Ordens de Compras ECXP01197/00-1S-AF-0007/11 e ECXP00002/00-1S-AF-0009/11, que foram canceladas. Reconheceram, ainda, que o pagamento direto da CIMATEL pela REMAZEL, em nome da ECOVIX, foi devidamente ajustado em contrato (Considerando “E” do Deed of Settlement and Release firmado entre ECOVIX, REMAZEL e CIMATEL).

9. Não obstante os fatos apresentados, devidamente esclarecidos, a Fiscalização prosseguiu com a glosa da despesa de R\$ 2.537.806,61 (€ 1,054,914.00), sob o fundamento de que a empresa não teria apresentado o contrato original ou cópia autenticada do contrato firmado com a REMAZEL!!!!

10. Ocorre que, como bem demonstrado na defesa, a despesa em questão se refere ao pagamento de serviços prestados pela CIMATEL e não pela REMAZEL. Consequentemente, não há qualquer sentido na glosa perpetrada em razão da não apresentação do contrato de prestação de serviços firmado com a REMAZEL!

11. E a situação acima foi expressamente reconhecida no v. acórdão recorrido:

“Como visto, o valor sob discussão originalmente integrava um montante adiantado pela Contribuinte à REMAZEL, e que não foi devolvido por ocasião do Distrato em razão de uma obrigação assumida pela Contribuinte junto a outra pessoa jurídica. Ou seja, se os fatos se desenvolveram mesmo dessa forma (incontroversa,

como visto acima), a despesa em questão se refere à prestação e serviços que teriam sido realizados por outra empresa, que não a REMAZEL.” (grifos do original)

12. Pois a contratação da CIMATEL nunca foi objeto de questionamento durante a fiscalização, daí porque a recorrente nunca se ocupou em apresentar documentos relativos a tal contratação, inclusive porque, consoante já informado nos autos, a fiscalização jamais contestou a veracidade e autenticidade do Distrato que lhe foi apresentado, este que é assinado pela recorrente, pela REMAZEL e pela CIMATEL e que, portanto, faz prova efetiva da obrigação de pagamento desta última.

13. O v. acórdão recorrido, data vênua, inova ao justificar os lançamentos na ausência de apresentação, pela recorrente, da prova de efetividade dos serviços prestados pela CIMATEL, prova esta que, repita-se, jamais fora requerida da recorrente durante a fiscalização.

14. Pois a inovação do fundamento do lançamento não é admitida sem que seja reaberto o prazo de defesa do contribuinte, conforme diretrizes do artigo 18 do Decreto 70.235/73 e artigo 41 do Decreto 7.574/2011.

*15. Por essa razão, diante da inexistência de controvérsia dos fatos e, porque o pagamento feito à CIMATEL encontra suporte em Instrumento de Distrato cuja autenticidade e veracidade não foram questionadas pela fiscalização, é forçoso reconhecer a comprovação da causa da operação (registro de despesa de R\$ 2.537.806,61) e, com isso, a improcedência da glosa da despesa e, por consequência, a inaplicabilidade ao caso dos artigos 674 e 675 do RIR/99.*

*16. Sem prejuízo e, para que não restem dúvidas quanto à efetiva causa do pagamento, faz-se oportuno esclarecer que a CIMATEL está sendo remunerada por serviços de consultoria e representação comercial, esta última que pode ser confirmada da leitura dos próprios Contratos firmados entre ECOVIX e REMAZEL, nos quais esta última foi representada pela CIMATEL, conforme se observa do campo de assinatura dos contratos, os quais seguem novamente anexos com estes recursos:*

[...] imagem do documento omitida

*17. E como prova do fato de que a CIMATEL assinou pela REMAZEL, vale comparar a assinatura aposta pela primeira no instrumento de Distrato aqui referido:*

[...] imagem do documento omitida

18. A expertise da CIMATEL e o envolvimento da mesma no negócio está em absoluta linha com as atividades usualmente praticadas pela mesma, tal qual se extrai da apresentação tirada do seu próprio sítio eletrônico (anexa), nada havendo de irregular ou mesmo de suspeito na contratação.

19. Afora isso, sua relação com a REMAZEL não é nova, tal qual se pode verificar do julgado anexo, tirado o RESP 679.421/RJ, no qual é discutido justamente o dever da REMAZEL de pagar comissionamento em razão de representação comercial no Brasil.

20. E, nesse ponto, não é demais pontuar que o Distrato perpetrado entre ECOVIX e REMAZEL não justificariam o não pagamento da CIMATEL, pois que a consultoria e a representação comercial efetivamente ocorreram, a despeito do insucesso do desenrolar do contrato, devidamente registrado em Ata de Reunião ora

juntada com o intento de provar a efetividade do negócio envolvendo REMAZEL, CIMATEL e ECOVIX.

## II.2 – DAS DESPESAS RELATIVAS AOS PAGAMENTOS VINCULADOS AOS CONTRATOS FIRMADOS COM AS EMPRESAS MJP E JAMP

21. Foram glosadas, pela fiscalização, despesas contabilizadas como pagamentos às empresas MJP Engineering and Consulting LLC e JAMP Engenheiros Associados Ltda., sob a alegação de que não teriam preenchido os requisitos de efetividade da prestação e necessidade. Segundo alega a I. Auditora Fiscal, não haveria motivação lícita na contratação das empresas acima, mas apenas a utilização dessas empresas para a viabilização de pagamentos de propinas no esquema de fraudes investigado na Operação Lava Jato.

22. Em impugnação, a recorrente esclareceu que os serviços contratados com as empresas MJP e JAMP foram efetivamente prestados e foram de extrema importância ao desenvolvimento das atividades da recorrente. Esclareceu que foi em razão do contrato questionado, por intermédio dos sócios Srs. Milton Pascowitch e José Adolfo Pascowitch, que a ECOVIX foi apresentada à GVA, empresa sueca que desenvolveu para a ECOVIX projeto básico de engenharia de “rig hull”. Também por intermédio dos mesmos que a ECOVIX foi apresentada à COSCO, maior estaleiro da China, que lhe prestou consultoria para a montagem do estaleiro e que foi subcontratada pela ECOVIX para serviços de industrialização e integração de partes e módulos das plataformas.

23. E a efetiva aproximação comercial da Ecovix com a COSCO, por intermédio da MJP/JAMP, foi comprovada por meio de fotos (tiradas em encontros na China) e e-mails trazidos nos autos, estes que, contudo, foram desconsiderados pelo v. acórdão recorrido com base no argumento de que “não é crível que uma contratação envolvendo dezenas de milhões de dólares americanos tivesse como objeto apenas a participação dos contratados em reuniões, por mais complexo que fosse o objeto das reuniões.”

24. O voto condutor do v. acórdão recorrido, outrossim, consignou que “... restou comprovado que a MJP foi utilizada para distribuir vantagens indevidas oriundas da contratação que serviu de lastro para o pagamento das despesas ora glosadas. Tal fato, inclusive, foi reconhecido pelo próprio sócio da contratada, o Sr. Milton Pascowitch, em depoimentos prestados às autoridades judiciárias...”

25. Primeiramente, Nobres Julgadores, cabe observar o pagamento objeto da glosa não envolve “dezenas de milhões de dólares americanos.” (grifos nossos). O valor envolvido é de US\$ 11,500,000.00 e representa um comissionamento absolutamente razoável quando atrelado às centenas de milhões movimentados nos contratos firmado com a COSCO e com a GVA.

26. E, contrariamente ao que tenta fazer crer o julgado ora recorrido, fato é que nenhuma outra participação é esperada daqueles que são contratados com propósito comercial de intermediação de negócios que não a apresentação das partes e a participação de reuniões. A exigência de apresentação de outros documentos escritos não é razoável à natureza dos serviços prestados.

27. Aliás, nesse ponto, diga-se que a fiscalização, bem como o v. acórdão recorrido se apegam aos fatos relatados e provas colhidas pelas autoridades judiciárias no âmbito da Operação Lava-Jato como fundamento à glosa dos

pagamentos efetuados à MJP e JAMP 2 <sup>(1)</sup>. Ora, e se assim o é, por certo que não se poderá admitir conclusões fiscais que fujam à prova colhida na esfera penal.

28. Ocorre que a fiscalização e também o v. acórdão recorrido, se por um lado adotam o conteúdo dos Termos de Colaboração firmados pelo Sr. Pascowitch perante às autoridades judiciárias como prova de que as empresas MJP e JAMP eram utilizadas como meio de pagamento de propinas, de outro lado negam valor a trechos bastante esclarecedores dos citados Termos de Colaboração, reproduzidos no v. acórdão às fls. 3.829/3.830. Pois desses trechos, é possível extrair que o pagamento de cerca de 10 milhões de dólares efetuados pela ECOVIX à MJP (referência clara do pagamento de 11,5 milhões objeto da glosa) se deu em efetiva contrapartida de serviços de busca de fornecedores e que tal valor não contemplava os valores que remunerariam a parte política da relação, mas sim que representava efetiva remuneração dos trabalhos que efetivamente estávamos fazendo no grupo. Também desses trechos é possível extrair que apenas PARTE dos valores pagos pela ECOVIX à MJP foram repassados a terceiros (Sr. Pedro Barusco e Sr. Renato Duque). Mais... é possível verificar que os repasses ao Sr. Pedro Barusco e ao Sr. Renato Duque se deram nos anos de 2013 e 2014.

29. Ora, se, conforme afirma a fiscalização, os valores recebidos da ECOVIX apenas transitaram nas contas da MJP/JAMP, tendo sido quase de imediato transferidos (grifos nossos) a outra conta para transferência aos agentes envolvidos na Lava-Jato, como então vincular os pagamentos efetuados nos anos de 2011 e 2012 à MJP aos pagamentos por esta realizados apenas em 2013 e 2014??

30. Com a devida vênia, mas a leitura detida de todos os fatos e provas apresentadas nestes autos leva à conclusão de que os valores objeto da glosa foram pagos como efetiva remuneração de serviços prestados pela MJP/JAMP, não vinculados a pagamento de propinas, e devidamente lastreados em contrato cuja ilicitude não foi sequer arranhada pelo acervo probatório trazido pela fiscalização.

31. Os depoimentos trazidos às fls. 3.827/3.828 dos autos também corroboram para a defesa da ora recorrente, eis que atrelam o pagamento de propinas ao contrato firmado com a Sete Brasil (sondas); já os pagamentos objeto da glosa são relacionados à apresentação da COSCO para atuação relacionada a contratos de construção de 8 cascos para plataformas tipo FPSO, não relacionados à Sete Brasil ou às sondas.

32. E, se os depoimentos em questão são tidos como suficientes para a prova de que houve pagamento de propinas em determinados contratos envolvendo a ECOVIX, então também deverão ser tomados por suficientes para a prova de que não houve repasse de valores no Contrato ECXAX0001/AA-1Z-PJ-0015/11 e que os US\$ 11.500.000 pagos à MJP/JAMP foram destinados à remuneração de serviços efetivamente prestados por referidas empresas, serviços estes necessários ao desenvolvimento da atividade empresarial da recorrente, que teve na COSCO um importante parceiro comercial/industrial.

33. Fato é que realmente existe em curso investigação de conhecimento nacional e que pode trazer suspeitas a todo e qualquer contrato firmado com os investigados na operação Lava-Jato, mas não pode este fato ser levado em

---

<sup>1</sup> 2. Fls. 3915: “Considerando que, no presente caso, a ação penal nº 5046241- 84.2015.4.04.7000 serviu de fonte efetiva para a coleta de provas utilizadas pela Autoridade Fiscal para fins de demonstrar que os pagamentos realizados à MJP e à JAMP, deduzidos como despesa, integraram o fluxo de recursos financeiros destinado a abastecer um esquema de pagamento de vantagens ilícitas....”

consideração única e exclusiva da conduta dos investigados, de forma alheia aos fatos verdadeiramente concernentes ao contrato.

34. Sem prejuízo do que possa vir a ser apurado no âmbito da Operação Lava-Jato no que se refere à relação da MJP x Petrobras x Ecovix, ou mesmo das propinas declaradamente pagas pelos irmãos Pascowitch, é certo que, para o enfrentamento das autuações ora discutidas, APENAS interessa verificar qual foi a origem e o motivo do pagamento efetuado de US\$ 11.500.000. Pois essa origem e motivo estão plenamente justificados no Contrato de ECXAX0001/AA-1Z-PJ-0015/11, estando comprovado que o valor em questão foi pago à MJP como remuneração de serviços verdadeiramente prestados pelos irmãos Pascowitch, notadamente, como comissionamento pela apresentação e aproximação da COSCO, parceiro tido por essencial na execução dos cascos contratados junto à Petrobras Netherland PV. E a prova dos serviços recai sobre fotos e registros de viagem trazidos aos autos, ratificados pelo próprio depoimento do Sr. Pascowitch às autoridades judiciárias.

35. Não se pode, *data vênia*, tomar todo e qualquer pagamento efetuado à MJP/JAMP como pagamento destinado ao pagamento de propinas. Não se pode admitir a presunção de que todo contrato que teve a participação de algum envolvido na Operação Lava-Jato é ilícito. É preciso individualizar os contratos e os pagamentos, especialmente quando nenhuma linha de qualquer dos trechos de Depoimentos/Termos e/ou Decisões colhidas pela I. Auditora Fiscal do âmbito da Operação Lava-Jato sugere que o valor de US\$ 11.500.000,00 tenha sido recebido para ser repassado em propinas. Muito pelo contrário, eis que, sob o compromisso de dizer a verdade, o Sr. Pascowitch sempre fez questão de segregar esse contrato dos demais contratos investigados como fraudulentos.

36. Inaceitável, assim, à vista da apresentação de prova concreta da efetiva participação do Sr. Pascowitch nas tratativas comerciais com a COSCO e, de outro lado, da inexistência de prova concreta de ilicitude no Contrato ECXAX0001/AA-1Z-PJ-0015/11, que seja mantida a glosa perpetrada pela fiscalização.

### II.3 - DA INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO DO IRRF

37. Sem prejuízo da relação de prejudicialidade existente entre a glosa de despesas e o lançamento de IRRF, há aqui que se reiterar a argumentação de defesa apresentada pela recorrente em sua impugnação no que toca à inaplicabilidade do artigo 61, § 2º da Lei nº 8.981/19953 (artigo 674 do RIR/99) para o reajustamento da base de incidência do IRRF em pagamentos efetuados a empresas no exterior, muito bem identificadas, conforme reconhecido no v. acórdão recorrido.

38. Consoante argumentado na Impugnação, o 674 do RIR, que, de fato, traz previsão da aplicação de IRRF pela alíquota de 35% quando não for comprovada a operação ou a sua causa, está inserto no Capítulo IV do Livro III, Título I, do RIR/99, enquanto que a tributação na fonte sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior (caso dos autos, em que se pretende a cobrança do IRRF sobre pagamentos efetuados à REMAZEL/Itália, GVA/Suécia e MJP/USA) está Disciplinada no Capítulo V, sendo suas disposições as únicas aplicáveis à espécie, tal qual explicitamente trazido pelo artigo 682 e tal qual ressalvado no artigo 674:

[...]

39. A tributação na fonte de rendimentos pagos a domiciliados no exterior, QUALQUER QUE SEJA A NATUREZA DA RENDA, vem disciplinada por norma específica (artigo 682/ Decreto-lei 5822/43) e, como tal, prevalece sobre a regra geral trazida no artigo 674, inclusive no que toca ao reajustamento da base de

cálculo, eis que, relativamente aos pagamentos efetuados ao exterior, a lei manda que o IRRF seja calculado mediante a aplicação da alíquota sobre o rendimento bruto (artigo 713 do RIR).

40. Ainda, é certo que inexistente previsão normativa, no Capítulo V, para a tributação na fonte de rendimentos pagos a pessoa física ou jurídica residente no exterior à alíquota de 35%.

41. Além disso, com a devida vênia, não se pode confundir a inexistência da comprovação da operação ou de sua causa com a situação relatada pela fiscalização. E isso porque as suspeitas levantadas quanto à ilicitude da causa dos pagamentos não retiram a sua comprovação.

42. O lançamento do IRRF, no caso particular, demonstra nítida intenção fiscal de valer-se do tributo como aplicação de sanção às condutas praticadas pela fonte pagadora, o que, contudo, revela-se absolutamente ilegal ante ao que reza o artigo 3º do Código Tributário Nacional, cuja aplicação não pode ser ignorada por este nobre Órgão Julgador.

43. Assim e, porque o artigo 674 do RIR é claramente inaplicável ao caso, é forçoso que seja reconhecida a manifesta insubsistência do lançamento.

#### II.4 - DA INSUBSISTÊNCIA DA MULTA ISOLADA DE 50% NOS LANÇAMENTOS DE IRPJ

44. A recorrente defendeu, em sua impugnação, ser indevida a cobrança da multa isolada de 50% sobre idênticas bases àquelas que serviram à incidência da multa proporcional (agora de 75%).

45. Para tanto, defendeu a aplicabilidade da Súmula CARF nº 105, aprovada em sessão datada de 08/12/2014, “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”; que deve prevalecer a despeito da alteração da nova redação dada pela Lei nº 11.488/07 ao artigo 44, em especial ao seu inciso II, alínea b, no qual se apóia a autuação impugnada.

46. E isso porque a alteração da norma não teve o condão de alterar o racional que outrora justificara o afastamento completo da multa isolada prevista no mesmo inciso II do artigo 44, a saber, a impossibilidade de cobrança de duas multas sobre uma mesma base.

47. Para negar provimento à impugnação apresentada nesse particular, o v. acórdão recorrido afirmou que a Súmula 105 apenas seria aplicável para os fatos geradores anteriores a 2007 e que a controvérsia que remanesce em relação aos fatos posteriores teria sido resolvida na Câmara Superior de Recursos Fiscais, em julgamento ocorrido em 02 de março de 2016, consubstanciado no Acórdão 9101-002.251.

48. Ocorre que existem diversos julgados no CARF posteriores a março de 2016 que acolhem a defesa de defesa da recorrente, tal qual se pode verificar das ementas/votos abaixo, de julgamentos ocorridos posteriormente a março de 2016:

[...]

49. Do voto desse último julgado, outrossim, se extrai qual o critério matemático para a aplicação o princípio da consunção da penalidade, este que, claramente, não foi observado pelo I. Auditor Fiscal que lavrou as autuações ora impugnadas. E, para que fique bem ilustrado o caso, segue abaixo a transcrição do voto, nesse particular:

[...]

50. Pois, ao se aplicar igual metodologia de cálculo ao caso ora respondido, então temos pela necessidade de exoneração total das multas isoladas de IRPJ aplicadas, tal qual abaixo demonstrado, isto, é claro, acaso não reconhecida a insubsistência da diferença de resultados defendida nos tópicos anteriores:

Multa proporcional IRPJ: R\$ 11.377.514,37

Montante das multas isoladas: R\$ 3.792.504,80

Multas isoladas concomitantes: R\$ 3.792.504,80 (R\$ 11.377.514,37 x (50%/150%))

Montante a ser mantido das multas isoladas das estimativas de IPRJ (sic): R\$ 0,00

Montante a ser exonerado das multas isoladas das estimativas de IPRJ (sic): R\$ 3.792.504,80

### III – DO PEDIDO

51. Diante de todo o quanto acima exposto, requer a ora recorrente que seja o presente recurso recebido, processado e, ao final, inteiramente provido, com a determinação do total cancelamento dos autos de infração que dão origem a esse processo administrativo (IRPJ, CSLL e IRRF).

52. Subsidiariamente, acaso porventura não seja afastada a glosa de despesas perpetradas pela I. Auditora Fiscal, requer que seja o recurso acolhido para que seja reconhecida a inaplicabilidade do artigo 674 do RIR/99 no cálculo do IRRF sobre os pagamentos objeto da autuação, no que se refere à alíquota e à base de incidência neles previstas.

Em cumprimento do despacho de saneamento (fls. 4219/4220), foram intimados os responsáveis solidários (cfe. despacho fls. 4252).

O responsável solidário Sr. Gerson de Mello Almada, foi cientificado em 11/07/2018, tendo apresentado recurso voluntário em 10/08/2018 (Termo de solicitação de juntada, fls. 4231), no qual apresenta as seguintes razões recursais:

#### **Preliminarmente**

a) alega a violação aos princípios da ampla defesa e ao contraditório pelo acórdão recorrido, na medida em que indeferiu o pedido de produção de provas documental e pericial, com base no art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, enquanto seu pedido se amparava no art. 38, § 2º da Lei nº 9.784/1999, que é posterior ao decreto invocado nas razões de decidir.

b) sustenta que a decisão recorrida não se pronunciou sobre a produção de provas testemunhais, expressamente requeridas na impugnação e que seria de suma

importância, com vistas a demonstrar o desinteresse e a falta de participação do recorrente na suposta configuração dos ilícitos tributários apontados;

**No mérito, alega:**

c) a inexistência de fundamento para sua responsabilização pessoal na medida em que a autoridade fiscal não indica exatamente em que medida teria eventual interesse no fato gerador da obrigação principal e também não indica os eventuais atos praticados que envolvessem a violação da lei ou do estatuto social da companhia, acarretando a incidência tributária;

d) que o relatório fiscal e a decisão administrativa se limitam a mencionar - de forma bastante esparsa e genérica - suposto relacionamento mantido entre o recorrente e o Sr. Milton Pascowitch, sócio das empresas JAMP e da MJP, referindo-se a manifestações do Ministério Público Federal no Inquérito Policial nº 5005151-34.2015.4.04.7000, e que isso é insuficiente para demonstrar a prática de eventual ato ilícito pelo recorrente, ainda mais considerando "que as equivocadas imputações do órgão ministerial são desacompanhadas de documentos aptos a demonstrar o interesse direto do recorrente nos fatos que levaram à autuação fiscal ora tratada";

e) que à luz dos requisitos necessários para a caracterização da responsabilidade pessoal dos gestores das companhias, a autoridade fiscal deveria ter apresentado documentos que indicassem sua participação direta e voluntária em atos capazes de impactar o resultado da dedução do lucro real/líquido de valores. Ou seja, era imprescindível que se demonstrasse a intenção do recorrente de evitar o pagamento de tributos por parte da Ecovix.

f) que o raciocínio adotado pela autoridade fiscal parte de interpretação extensiva do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional e que permitir essa forma de imposição de responsabilidade significa, em última análise, admitir que todos os gestores sejam responsabilizados pessoalmente por todo e qualquer passivo fiscal das sociedades que administram.

g) que a lógica dos Autos de Infração acaba se contrapondo à autonomia que existe entre as personalidades da pessoa física e jurídica, pois presume a responsabilidade do gestor pelas dívidas da sociedade e, com isso, cria-se perigoso precedente, e se coloca em risco a segurança dos negócios, pois o administrador se tornará responsável por qualquer passivo da empresa, ainda que não tenha contribuído para o seu surgimento;

h) que ao estabelecer a responsabilidade pessoal daquele com "interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal", o artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional trata do interesse subjetivo do indivíduo, e que deve necessariamente diferir daquele da sociedade.

i) que essa concepção é simplesmente desconsiderada nos Autos de Infração e na r. decisão administrativa impugnada na medida em que a autoridade fiscal acaba presumindo eventual interesse do recorrente nos fatos envolvidos na autuação tributária, apenas em razão de sua alegada atuação à frente da Ecovix, ou seja, por hipotética situação na qual o eventual interesse do indivíduo e da sociedade seriam os mesmos;

j) que a responsabilidade tributária do terceiro, na hipótese do artigo 135 do CTN, "é verdadeira sanção aplicada ao ato abusivo, ou seja, ao ato praticado com ofensa aos poderes disponíveis ou à lei, ao contrato ou estatuto. Somente quem tenha sido o autor do ato abusivo é que será pessoalmente responsabilizado pela obrigação tributária dele oriunda";

k) esclarece que, dentro da Ecovix, os acionistas dividiam as respectivas atribuições de acordo com a experiência de cada um. Enquanto ao recorrente e ao Sr. José Antunes Sobrinho cabiam as atividades técnicas e comerciais dentro de suas especialidades, ao Sr. Cristiano Kok incumbia toda parte jurídica administrativa, fiscal e tributária das companhias;

l) que jamais exerceu interferência sobre a área fiscal da Ecovix e que sua atribuição limitava-se a questões de natureza técnica e comercial, inexistindo sequer a possibilidade de que ele tivesse eventual poder de decisão sobre questões de natureza tributária da companhia;

m) que se o acórdão recorrido entendeu que deveria excluir a responsabilidade em relação ao Sr. José Antunes Sobrinho, cuja função na sociedade era equivalente à do recorrente, este também não poderia ser considerado responsável, na medida em que não tinha o domínio do fato tributário;

n) que, diante de tais elementos, não existe fundamento para impor a responsabilidade ao recorrente, pois as referências diretas a ele pela autoridade fiscal, não passam de meras reproduções de trechos de documentos produzidos em outros procedimentos envolvidos na chamada Operação Lava-Jato, que não se prestam a tais propósitos.

o) que, por outro lado, o recorrente deixou a Ecovix em setembro de 2016 e, de acordo com a cláusula 5.1 do contrato celebrado naquela ocasião, caberia exclusivamente à companhia e a seu novo controlador assumir os passivos da sociedade, incluindo aqueles existentes por ocasião da celebração da avença.

Ao final requer o acolhimento do presente recurso, declarando-se nula a r. decisão proferida pela autoridade administrativa e determinando-se a produção das provas requeridas pelo recorrente ou, caso assim não se entenda, requer a reforma da decisão recorrida, reconhecendo-se a inexistência de responsabilidade pessoal do recorrente em relação aos pretensos créditos lançados nos autos de infração ora tratados (IRPJ, CSLL e IRRF).

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou razões e contrarrazões aos recursos de ofício e voluntários, nas quais sustenta a legitimidade das exigências e atribuição de responsabilidades solidárias e propugna pelo restabelecimento da multa qualificada e da imputação da responsabilidade dos diretores Cristiano Kok e José Antunes sobrinho.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

### RECURSO DE OFÍCIO

Em face da exoneração parcial do crédito pelo acórdão recorrido foi interposto recurso de ofício pelo colegiado *a quo*.

O recurso de ofício deve ser conhecido, pois o valor exonerado extrapola o limite fixado pelo Ministro da Fazenda, por meio da Portaria MF. nº 63, de 09/02;2017 (créditos de tributos e encargos de multa superior a R\$ 2.500.000,00).

### Em relação à exoneração parcial dos créditos constituídos

Com relação ao crédito tributário exigido, o acórdão recorrido exonerou:

- o crédito lançado a título de IRRF, no montante de R\$ 4.229.841,53, referente ao fato gerador ocorrido em 28/10/2010, em razão da decadência;
- o montante de R\$ 735.813,75, lançado a título de IRRF referente ao fato gerador ocorrido no dia 03/01/2012, mantendo a esse título a exigência de R\$ 1.366.511,25;
- a qualificação da multa de ofício acrescida a todos os tributos cuja exigência foi mantida, reduzindo-a ao seu patamar ordinário de 75%; e,
- a exigência de juros isolados cobrados em razão da falta de pagamento de estimativas mensais.

Com relação à exoneração parcial da **exigência de IRRF em face da decadência**, o acórdão recorrido trouxe o seguinte entendimento, *verbis*:

Especificamente contra a exigência do IRRF, a Contribuinte primeiramente alegou que o crédito referente ao fato gerador ocorrido em 28/10/2010 teria sido acometido pela decadência, lembrando que a Contribuinte foi notificada do lançamento em 19/10/2016.

Quanto a essa alegação, cumpre reconhecer que assiste razão à Contribuinte. Mesmo considerando o prazo decadencial mais dilatado, previsto no inciso I do art. 173 do CTN1, em 31/12/2015 extinguiu-se o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito referente ao fato gerador ocorrido em 28/10/2010. Por essa razão, há que se cancelar o referido crédito, apurado no montante de R\$ 4.229.841,53 (fl. 3.421).

Ante a irretorquível constatação de que o lançamento foi realizado depois de esgotado o prazo decadencial previsto no art. 173, inc. I do CTN, há que ser mantido o acórdão recorrido neste ponto.

Com relação à **exoneração parcial no montante de R\$ 735.813,75, do crédito lançado a título de IRRF referente ao fato gerador ocorrido no dia 03/01/2012**, o acórdão recorrido se pronunciou, *verbis*:

Conforme relatado, o pagamento efetuado a Remazel Engineering em 03/01/2012, que foi considerado no Auto de Infração com o valor de R\$ 3.904.317,86 (fl. 3.421), na verdade foi realizado no montante de R\$ 2.537.806,61. O valor considerado como matéria tributável corresponde ao resultado da seguinte operação algébrica:  $R\$ 2.537.806,61 / (1 - 35\%) = R\$ 3.904.317,86$ , que nada mais é do que a operacionalização do reajustamento da base de cálculo.

No entanto, ocorre que esse valor de R\$ 3.904.317,86 também foi submetido ao reajustamento (nova divisão por 0,65), resultando nos R\$ 6.006.642,86 que serviram de base de cálculo do respectivo IRRF (fl. 3.421). Ao final, com a aplicação da alíquota de 35%, o IRRF exigido alcançou o montante de R\$ 2.102.325,00.

Ademais, conforme a própria Autoridade Fiscal deixou consignado no Termo de Verificação (item 3.5), o IRRF apurado em decorrência do pagamento efetuado a REMAZEL, em 03/01/2012, alcançou o valor de R\$ 1.366.511,25, e não os R\$ 2.102.325,00 que constam no Auto de Infração.

Desse modo, fica cancelada a diferença de R\$ 735.813,75, lançada a maior a título de IRRF em referência ao fato gerador ocorrido no dia 03/01/2012.

Como se observa, trata-se de evidente equívoco material na elaboração dos cálculos pela autoridade fiscal que, ao lavrar o auto de infração, majorou duas vezes a base de cálculo do IRRF, resultando em exigência a maior e indevida de R\$ 735.813,75 a título de tributo.

Assim, a decisão recorrida deve ser mantida quanto a esta matéria.

O ponto relativo ao **cancelamento da qualificação da multa de ofício**, restou consignado no acórdão recorrido, *verbis*:

#### **Multa Qualificada (item II.4 da Impugnação)**

Contra a qualificação da multa de ofício, a Impugnante alega que “a I. Auditora Fiscal não explicita de que forma se deu a sonegação, fraude ou conluio previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, única hipótese autorizada da duplicação da multa de 75%”.

De fato, conforme relatado, no item 2.8 do Termo de Verificação, depois de se referir à Representação Fiscal para Fins Penais, a Autoridade Fiscal simplesmente reproduziu a norma legal que prevê a hipótese de qualificação da multa de ofício, sem desenvolver qualquer fundamentação no sentido de explicar de que forma as condutas apuradas no presente caso se enquadrariam na referida hipótese legal.

Para que não reste qualquer dúvida a esse respeito, segue abaixo reproduzido, na íntegra, o item 2.8 do termo de Verificação, com os destaques do original:

**2.8. Quanto a necessidade de qualificar-se a multa e a elaboração de Representação Fiscal para fins penais diante da existência, em tese, de crime contra a ordem tributária**

Considerando que os fatos narrados no presente Termo configuram a ocorrência, **em tese**, de crime de sonegação fiscal, tipificado no artigo 1º da Lei 8.137/1990, abaixo reproduzido, e considerando, também **em tese**, a existência da responsabilidade pessoal dos dirigentes já mencionados, informamos a protocolização de Processo de Representação Fiscal para Fins Penais de número 13.896.723.113/2016-67:

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

**I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;**

**II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;**

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.”

A principal norma disciplinadora das multas punitivas a serem aplicadas no descumprimento das obrigações tributárias federais, nos casos de lançamento de ofício, calculadas sobre a totalidade ou diferença do tributo, é a lei nº 9.430/96.

Tal dispositivo prevê, em seu artigo 44, multa de 75%, nos casos de falta de pagamento, recolhimento após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, nos termos do inciso I. Enquanto no inciso II tem-se a incidência da multa isolada, e, no parágrafo 1º, determina-se a qualificação da multa com aplicação do percentual de 150%.

Enquanto que o inciso II, impõe a aplicação de multa equivalente a 150% do valor do tributo devido, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

*II - de cinqüenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 2007)*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída dada pela Medida Provisória nº 351, de 2007)*

*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. (Incluída dada pela Medida Provisória nº 351, de 2007)*

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

*II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;*

*III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

*V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)*

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

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

*§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.*

*§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)*

*I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)*

*II - (VETADO). (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)*

Como se nota, na primeira parte do item 2.8 do Termo de Verificação a Autoridade Fiscal justifica a formalização da Representação Fiscal para fins Penais em razão de, em tese, ter havido a prática do ilícito tipificado no art. 1º da Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo (a Lei nº 8.137, de 1990). Nesse momento, é importante notar que a Autoridade Fiscal afirmou que “os fatos narrados no presente Termo configuram a ocorrência, **em tese**, de crime de sonegação fiscal, tipificado no artigo 1º da Lei 8.137/1990”. Ou seja, conectou os “fatos narrados” à previsão da lei penal.

No entanto, quanto à qualificação da multa de ofício, a Autoridade Fiscal simplesmente descreveu o marco legal. E só. Mais uma vez, para que não reste qualquer dúvida, reproduzo novamente a parte do item 2.8 do Termo Fiscal dedicada à qualificação da multa de ofício:

*A principal norma disciplinadora das multas punitivas a serem aplicadas no descumprimento das obrigações tributárias federais, nos casos de lançamento de ofício, calculadas sobre a totalidade ou diferença do tributo, é a lei nº 9.430/96.*

*Tal dispositivo prevê, em seu artigo 44, multa de 75%, nos casos de falta de pagamento, recolhimento após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, nos termos do inciso I. Enquanto no inciso II tem-se a incidência da multa isolada, e, **no parágrafo 1º, determina-se a qualificação da multa com aplicação do percentual de 150%.***

*Enquanto que o **inciso II, impõe a aplicação de multa equivalente a 150% do valor do tributo devido, nos casos de***

**evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.**

*(destaques acrescidos)*

Deixando de lado o fato de ter sido mencionada a previsão do “evidente intuito de fraude” que se encontrava no inciso II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e que foi revogada em 2007, parece-me por demais evidente que esses três parágrafos apenas descrevem o marco legal e, por isso mesmo, nem de longe pode-se considerar que deles emerge uma fundamentação.

Fundamentar significa demonstrar de que forma os fatos apurados se enquadram na norma legal. É um exercício de cognição, lógico e hermenêutico, que visa a afirmar a aplicação da hipótese legal abstrata ao fato concretamente apurado. E não podemos olvidar que *fundamentar a aplicação da norma que autoriza a exasperação da multa de ofício é tarefa que cabe à autoridade lançadora.*

No presente caso, a ausência de fundamentação é tão evidente que os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 – que em última análise contêm as hipóteses que autorizam a exasperação da multa – sequer foram reproduzidos no Termo de Verificação! Fica muito claro, portanto, que o esforço argumentativo próprio de uma fundamentação não existe no presente caso, em relação à qualificação da multa de ofício. Em outras palavras, no Termo de Verificação não consta argumentação no sentido de demonstrar de que forma as condutas apuradas no procedimento fiscal se enquadram nas hipóteses previstas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Desse modo, é forçoso concluir que, no presente caso, não há fundamentação desenvolvida no sentido de justificar qualificação da multa de ofício.

Neste ponto é importante ficar muito claro que aqui não estou afirmando que, no presente caso, a fundamentação é insuficiente para qualificação da multa de ofício. Em verdade, aqui estou afirmando que, **no presente caso, inexistente fundamentação no Termo Fiscal para qualificação da multa de ofício.**

Também importa ressaltar que aqui não estou afirmando que, no presente caso, não existem motivos para a qualificação da multa de ofício. Na verdade, neste processo há uma série de elementos que foram muito bem trabalhados para justificar a existência da matéria tributável que compõem o lançamento fiscal, e que também poderiam (deveriam) integrar uma fundamentação desenvolvida para fins de qualificar a multa de ofício. No entanto, como nada disso foi trazido para o capítulo da qualificação da multa, e mais importante, como nada disso foi confrontado com as previsões contidas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502, de 1964, essa matéria nem mesmo chegou a ser incluída no espectro de assuntos passíveis de apreciação por este Órgão Julgador.

A qualificação da multa de ofício é um instituto autônomo, de significativa repercussão, que deve ser trabalhado de maneira individualizada pela autoridade lançadora, e que não pode ser tratado com descaso, como se fosse mera consequência automática que prescindisse da devida fundamentação. **Por mais óbvias que sejam as razões para qualificar a multa de ofício, elas devem ser explicitadas para fins de demonstrar como a conduta concretamente apurada se enquadra na hipótese abstrata da lei.** Como visto acima, isso é fundamentar. Cumpre aqui reiterar que tal providência cabe à autoridade lançadora, de modo que a construção argumentativa que demonstre as razões que levaram à qualificação da multa de ofício é uma tarefa que não pode ser transferida ao órgão julgador. Qualquer providência da autoridade julgadora nesse sentido constituiria inegável participação ativa no lançamento, representando atuação indevida, que escapa à sua

competência e macula a finalidade e os princípios que justificam a própria existência do processo administrativo fiscal.

Considerando que a autoridade julgadora não pode construir uma fundamentação para a qualificação da multa de ofício para o fim de suprir sua ausência, e considerando, ainda, que o julgamento de matéria tão sensível e relevante não é compatível com a formulação de suposições acerca de qual teria sido a motivação da Autoridade Fiscal para qualificar a multa de ofício, por mais óbvias que sejam, não resta alternativa senão cancelar a qualificação da multa de ofício por absoluta inexistência de fundamentação.

A PGFN em suas razões ao recurso de ofício, aponta que a decisão recorrida, embora tenha promovido a desqualificação da multa, reconheceu que pudessem existir razões para majorá-la. Destaca que não se cogitou de qualquer presunção e que houve a demonstração incontestável de que *"a ECOVIX se valeu de diversos artifícios para infringir a legislação tributária de forma dolosa"*.

Destaca a d. Procuradoria que *"diante do contexto fático protagonizado pela ECOVIX com as referidas empresas interpostas/"noteiras" na confecção de contratos de prestação de serviços, restou cabalmente demonstrado o elemento subjetivo que caracteriza a sonegação, o dolo e a fraude previstos na legislação tributária"* e que, em que pesem os elementos trazidos da operação lava-jato tenham sido importantes no lançamento, a autoridade fiscal se aprofundou na investigação e diante da falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços pelas contratadas, demonstrou que as despesas eram inexistentes, e mesmo assim foram voluntariamente deduzidas pela contribuinte no seu resultado, modificando, dolosamente, para menor o resultado tributável.

Com a devida vênia, da d. PGFN, tem razão a decisão recorrida ao exonerar a qualificação da multa de ofício.

E não apenas pelo fato de não ter sido articulado pela autoridade fiscal qualquer argumentação no sentido de demonstrar a existência de fatos que justificariam tal imposição.

Com efeito, como bem, apontou o relator do acórdão recorrido, a simples transcrição dos dispositivos que teriam sido infringidos sem que se demonstre ou aponte especificamente os elementos de convicção que justificariam a imposição da penalidade majorada não é suficiente para sua aplicação. E, inarredavelmente, este papel cabe à autoridade lançadora, falecendo competência ao julgador arrolar tais motivos, sob pena de completo aniquilamento do princípio do contraditório, pois não saberia o contribuinte contra o que estaria a se defender.

Noutro giro, me parece discutível o entendimento do acórdão recorrido que, não obstante tenha cancelado a qualificação, vislumbrou, no conjunto de fatos relatados pela autoridade fiscal, elementos que poderiam ser suficientes à imputação da qualificação da multa.

Ainda que se buscasse nas entrelinhas do extenso relatório constante do TVF, os motivos para justificar a qualificação da multa, a tarefa não é das mais simples.

De fato, o que se extrai do TVF é que o contribuinte não se desincumbiu de comprovar uma série de despesas que foram contabilizadas e deduzidas do resultado, o que por si só, justifica sua glosa, mas talvez não fosse suficiente para respaldar a qualificação da multa.

É certo que a principal despesa glosada, que se refere à pagamentos efetuados às empresas MJP, tem como pano de fundo o fato desta empresa estar diretamente envolvida em casos de corrupção apurados no âmbito da Operação Lava Jato, motivo pelo qual, justificadamente, a autoridade fiscal examinou com lupa tais operações e exigiu que a contribuinte (e posteriormente a própria empresa beneficiária - MJP) apresentasse comprovação da efetividade dos serviços contratados.

E, não obstante, à extensa referência feita pela autoridade fiscal ao longo do TVF a termos de depoimentos e de colaboração premiada colhidos no âmbito da Operação Lava Jato, na qual se demonstra que a empresa JMP foi confessadamente (por seus sócios) utilizada para "estruturar" e viabilizar o pagamento de propina a diretores da Petrobrás e a partidos políticos, não conseguiu, ao meu juízo, demonstrar que, especificamente, em relação às despesas glosadas neste caso, os pagamentos teriam sido comprovadamente realizados visando aos mesmos propósitos (pagamento de propinas).

Embora tenha reunido alguns indícios colhidos na ação penal derivada da Operação Lava Jato e, mesmo, buscado outros elementos com vistas a demonstrar a inocorrência da despesa, até o ponto onde chegou, me parece suficiente apenas para demonstrar que a despesa não restou comprovada, conforme se examinará quando tratarmos da glosa no recurso voluntário.

Com relação às demais despesas glosadas, a impropriedade da qualificação da multa é bem visível.

Com relação à despesa paga a empresa JAMP, também investigada pela Lava Jato, e dos mesmo sócios da MJP, a glosa decorreu da não comprovação do reembolso de despesas de afretamento de aeronave que teria sido feita pela JAMP.

Neste caso a fiscalização se utiliza de declaração prestada pela empresa Engevix (do mesmo grupo econômico da contribuinte) em outro procedimento fiscal, no sentido de que "*não houve efetiva prestação de serviços a que se referem os instrumentos contratuais sob investigação*" - (pg. 26 TVF - fls. 3362 dos autos).

Não há maior aprofundamento sobre esta despesa por parte da fiscalização.

E, especificamente, quanto às despesas que teriam sido pagas a empresa Remazel a fiscalizada até apresentou alguns elementos que comprovariam, em tese, a realização dos serviços, mas a existência de um terceira empresa (Cimatel) que seria a real prestadora e beneficiária de repasse do valor pago e, ainda, a ausência de outros elementos, como o contrato original firmado, levaram à convicção da fiscalização de que a despesa não foi efetivamente comprovada, *verbis*:

[...]

Ou seja, em relação a esta despesa informada como referente a serviços prestados pela Remazel, a contribuinte apresentou vários elementos documentais, como desenhos e projetos, com o intuito de comprovar o serviço prestado, entretanto não logrou apresentar o original ou cópia autenticada do contrato que os gerou.

Mais importante que isto, não logrou sucesso em apresentar o quanto solicitado no item 3.5, a alínea "c", do Termo de Intimação, relativamente à

comprovação do pagamento de tais serviços, e ao envio na data informada em sua planilha (03/01/2012) de recurso ao exterior.

Também apresentou, em documento redigido em inglês, “Deed of Settlement and release”, ou “Ato de acordo e liberação”, doravante denominado “Ato”, datado de novembro de 2011, o qual tinha como partes as empresas ECOVIX, Remazel Engineering Spa, e a empresa Cimatel Brazil Ltda.

O referido Ato trata de um distrato de Ordens de Compra firmadas anteriormente com a Remazel, relacionadas com equipamentos destinados a unidades “FPSO (Floating Production Storage Offloading Unites)”. Segundo tal ato o distrato ter-se-ia dado em 19/07/2011.

O valor contabilizado na planilha dos recursos enviados ao exterior, referente a Remazel, correspondente a 1.054.914 USD ou R\$2.537.806,61, e é coincidente com o valor constante da cláusula “E” do referido Ato, que indica o valor a ser pago pela fiscalizada na contratação de um empresa (no caso acredita-se a CIMATEL) para que esta providencie “serviços de consultoria” a Remazel e Ecovix, com pagamento adiantado por parte da ECOVIX, após a celebração do Ato.

Tal pagamento a ser feito a empresa a ser contratada, teria sido ou seria deduzido do valor que a ECOVIX teria adiantado a Remazel, e que seria por esta empresa devolvido à Remazel. Ou seja, a ECOVIX apesar de ter adiantado, segundo o Ato, o valor de 6.450.000 USD à Remazel, só receberia de volta o valor de 5.395.086 USD pois a diferença de 1.054.914 USD seria descontada do valor adiantado pela ECOVIX a ser devolvido pela REMAZEL.

Considerando que o contribuinte apontou a Remazel como a prestadora do serviço, segundo os comprovantes de projetos, desenhos e outros elementos documentais apresentados, não teria sentido em a fiscalizada enviar a esta empresa o valor de 1.054.914 USD para em seguida ser este mesmo valor ser descontado do valor a ser reembolsado à fiscalizada.

Do jeito que foi feito a negociação, parece que o valor em tela foi repassado à Remazel para que esta o repassasse a terceiro, talvez à outra parte do Ato (Cimatel).

Intimada a fiscalizada a apresentar esclarecimentos adicionais sobre o tema, continuou a mesma sem lograr sucesso em comprovar a despesa em face da REMAZEL.

[...]

Por fim, com relação à exigência de IRRF sobre pagamento sem causa, lançada em face da glosa das mesmas despesas, a par de inexistir qualquer fundamentação por parte da autoridade fiscal a justificar a qualificação da multa, não se vislumbra, *a priori*, nenhum elemento a indicar o cometimento de uma das condutas previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que dê suporte a imputação.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso neste ponto.

Com relação ao recurso de ofício acerca dos créditos tributários constituídos, o acórdão recorrido exonerou a **exigência de juros isolados cobrados em razão da falta de pagamento de estimativas mensais**, *verbis*:

**Juros Isolados por falta de pagamento de estimativas (item II.5 da Impugnação)**

Conforme relatado, no presente caso, além da multa isolada, a Autoridade Fiscal também formalizou exigência referente a juros isolados por falta de pagamento de estimativas, indicando como base legal, no Auto de Infração, os arts. 843 e 953 do RIR, abaixo reproduzidos:

[...]

Contra a exigência dos juros isolados, a Impugnante se manifestou da seguinte forma:

*81. E, como consequência do afastamento das multas isoladas, deve-se também afastar o lançamento dos juros “isolados” que sobre elas foram calculados.*

Ainda que no presente caso as multas isoladas não tenham sido afastadas e, também, ainda que os juros isolados não tenham sido calculados com base no valor das multas isoladas (mas, sim, com base no valor das estimativas que deixaram de ser recolhidas), há que acolher o pedido de cancelamento dos juros isolados, no presente caso, em razão da natureza vinculada da atividade fiscal, conforme passo a explicar.

Da leitura dos dispositivos acima reproduzidos, infere-se que o recolhimento em atraso de tributos administrados pela Receita Federal deve ser acrescido de juros (art. 953), evidenciando, claramente, a natureza de acréscimo moratório que os juros possuem. Portanto, a válida exigência de juros de mora pressupõe a existência de um tributo que deixou de ser pago, e que deve ser exigido de ofício.

No entanto, há casos em que os juros são exigidos isoladamente (art. 843). Trata-se exatamente dos casos em que os recolhimentos espontâneos, mas em atraso, não são acrescidos dos juros de mora. Nessa hipótese justifica-se o lançamento de juros de mora isolados.

Mas o caso sob exame, envolvendo estimativas mensais não recolhidas, não se amolda à regra acima citada, que justifica a cobrança de juros isolados. Isso porque, no caso de a fiscalização verificar a falta de pagamento da estimativa mensal, ela (a estimativa) não poderá ser exigida de ofício, mesmo que a falta de recolhimento seja verificada no curso do próprio ano-base. É o que dispunham os arts. 15 e 16 da IN SRF nº 93, de 1997, vigentes à época dos fatos que se encontram sob análise:

[...]

A IN SRF nº 93, de 1997, foi revogada pela IN RFB nº 1.515, de 2014, que manteve a mesma interpretação, de modo ainda mais claro nesse sentido:

[...]

Muito embora a IN RFB nº 1.515, de 2014, também tenha sido revogada, a IN RFB nº 1.700, de 2017, atualmente em vigor, manteve nos seus arts. 52 e 53 a mesmíssima redação dos arts. 16 e 17 da IN revogada.

Como se nota, os dispositivos acima reproduzidos não deixam margem a qualquer dúvida. Claramente, os juros de mora somente são referidos como acréscimo ao imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro. Em relação à falta de recolhimento das estimativas, as normas da própria Receita Federal são bastante claras ao prescrever que somente a multa isolada será exigida,

seja no caso de lançamento de ofício efetuado no curso do ano-base, ou após seu encerramento.

Por consequência, quanto à falta de recolhimento das estimativas, considerando que nenhum tributo é exigido, nem no curso do ano-base, nem após seu encerramento, não cabe a exigência de juros de mora nas hipóteses de falta de recolhimento das estimativas.

Isto posto, como não há norma legal determinando a exigência de juros de mora isolados em caso de falta de pagamento de estimativas, no presente caso não pode prevalecer o lançamento de juros isolados, em respeito ao caráter vinculado da atividade fiscal, segundo o qual a exigência de créditos tributários deve ser feita na exata medida da previsão legal.

Ante a clara e manifesta falta de previsão legal para a exigência dos juros isoladamente, adoto os fundamentos do acórdão recorrido e nego provimento ao recurso de ofício também quanto a este ponto.

Por fim, quanto à exoneração da CSLL, na mesma proporção dada ao IRPJ, é de se manter o entendimento do acórdão recorrido, *verbis*:

#### Lançamento Reflexo - CSLL

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, estende-se ao lançamento decorrente (CSLL) a decisão proferida em relação ao lançamento principal (IRPJ).

### **Recurso de Ofício contra a imputação de responsabilidade**

O acórdão recorrido julgou procedente as impugnações e exonerou integralmente a responsabilidade solidária atribuída aos Srs. José Antunes Sobrinho e Cristiano Kok.

Excluiu também a imputação de responsabilidade do Sr. Gerson de Melo Almada, feita com base no art. 124, inc. I do CTN (mantendo-a com base no art. 135, inc. III do CTN) e exonerando, também, sobre a parte do crédito relativo a tributos e às multas isoladas decorrentes das glosas de despesas relativas aos pagamentos realizados às empresas Remazel Engineering SpA e GVA Consultants AB.

A imputação da responsabilidade solidária foi assim descrita no subitem 2.7 do TVF (pág. 44 - fls. 3380/3381), *verbis*:

#### **2.7.Quanto a sujeição passiva dos responsáveis legais e a responsabilização pessoal destes**

Nos artigos 120 e 121 do Código Tributário Nacional, abaixo reproduzidos, tem-se as modalidades de sujeição passiva:

*Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

*II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

No artigo 135, inciso III, do mesmo dispositivo legal, tem-se por definida a responsabilidade pessoal das pessoas físicas que tenham agido com excesso de poderes, infração de lei ou contrato social, representando portanto também modalidade de sujeição passiva tributária, onde tais pessoas são chamadas a participar da relação tributária na condição de responsável, fazendo parte do polo passivo da mesma e arcando com todas as consequências desta fato, tais como serem cientificadas do Auto de Infração, serem obrigadas ao pagamento do tributo, serem incluídas em Certidão de Dívida Ativa (em caso de não pagamento) e serem ainda representadas criminalmente:

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

*I - ...;*

*II - ...;*

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

Razão pela qual constituir-se-á os créditos tributários advindos do presente feito incluindo-se no polo passivo da relação tributária os Srs. Gerson Almada, José Antunes Sobrinho e Cristiano Kok.

Devendo-se entender então que houve não só um interesse comum, econômico, na existência do fato gerador, como também um interesse jurídico, vinculado a esta atuação em conjunto, razão pela qual, em relação aos tributos decorrentes da glosa de despesas relacionadas a MJP e JAMP, tem-se incidente ainda a responsabilidade solidária, em relação aos dirigentes da contribuinte ECOVIX e da ENGEVIX, também definida no art. 124 do CTN, onde:

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

*II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

*Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*

*Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:*

*I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;*

*II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;*

*III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.*

Como se percebe, a autoridade fiscal foi, como no caso da aplicação da multa qualificada, bastante lacônica ao justificar a imputação da responsabilidade atribuída aos diretores da contribuinte, limitando-se, praticamente, a transcrever os dispositivos legais que a embasariam e tecer considerações sobre o seu alcance e a indicar o nome dos responsáveis, sem atribuir-lhes especificamente a prática de atos que justificariam a imputação.

No Demonstrativo de Responsáveis Solidários, anexo ao auto de infração, consta, ainda, a seguinte motivação:

*Responsável Legal da empresa, exercia as funções de Diretor, e participou diretamente dos fatos constatados como em desacordo da lei, tudo conforme Termo de Verificação em anexo.*

Apenas no que se refere à imputação feita com base no art. 124, I do CTN a autoridade fiscal aponta "*que houve não só um interesse comum, econômico, na existência do fato gerador, como também um interesse jurídico, vinculado a esta atuação em conjunto, razão pela qual, em relação aos tributos decorrentes da glosa de despesas relacionadas a MJP e JAMP*".

Desta feita, todavia, o acórdão recorrido buscou em outras passagens do TVF, elementos que serviriam de base à imputação, *verbis*:

[...]

Da leitura do item acima transcrito, pode-se concluir que, no presente caso, a atribuição de responsabilidade tributária aos diretores da Autuada teve como base os arts. 124, I e 135, III do CTN.

Quanto ao inciso I do art. 124 do CTN, a Autoridade Fiscal afirmou que os diretores atuaram em conjunto com a Autuada na prática do fato gerador "em relação aos tributos decorrentes da glosa de despesas relacionadas a MJP e JAMP".

Quanto ao inciso III do art. 135 do CTN, no Auto de Infração a Autoridade Fiscal assentou que cada um dos responsáveis tributários "exercia as funções de Diretor, e participou diretamente dos fatos constatados como (sic) em desacordo da lei". Além disso, há que se observar a expressa referência que a Autoridade Fiscal fez à responsabilização dos diretores da Autuada em outro momento do Termo Fiscal, conforme se verifica na transcrição abaixo:

*2.8. Quanto a necessidade de qualificar-se a multa e a elaboração de Representação Fiscal para fins penais diante da existência, em tese, de crime contra a ordem tributária*

*Considerando que os fatos narrados no presente Termo configuram a ocorrência, em tese, de crime de sonegação fiscal, tipificado no artigo 1º da Lei 8.137/1990, abaixo reproduzido, e considerando, também em tese, a existência da responsabilidade pessoal dos dirigentes já mencionados, informamos a protocolização de Processo de Representação Fiscal para Fins Penais de número 13.896.723.113/2016-67:*

[...]

A partir da leitura do excerto acima reproduzido, pode-se inferir que, segundo a Autoridade Fiscal, os fatos narrados no Termo de Verificação implicam a responsabilidade pessoal dos dirigentes da Autuada.

E que fatos são esses? No item 1.2.4 do Termo de Verificação, com base na denúncia apresentada pelo Ministério Público Federal e na sentença exarada pelo Juiz Sérgio Moro na ação penal nº 5045241-84.2015.4.04.7000, a Autoridade Fiscal afirma que há “diversos elementos que demonstram a participação dos Srs. Diretores (sócios controladores da fiscalizada) Cristiano Kok, Gerson Almada e José Antunes Sobrinho, nos eventos relacionados ao pagamento de propinas direcionadas aos agentes públicos envolvidos na Lava-Jato”.

**Portanto, é possível inferir o seguinte:** em razão da participação dos diretores da Autuada nos eventos relacionados ao pagamento de propinas investigados pela Operação Lava Jato, a Autoridade Fiscal entendeu que eles (i) atuaram com infração de lei, dando origem a créditos tributários que integram o objeto do presente caso; e (ii) atuaram em conjunto com a Autuada na prática do fato gerador “em relação aos tributos decorrentes da glosa de despesas relacionadas a MJP e JAMP”.

A partir das inferências acima, pode-se concluir que, segundo a construção realizada pela Autoridade Fiscal:

em razão do disposto no inciso III do art. 135 do CTN, os diretores da Autuada devem ser responsabilizados pelos créditos relacionados aos pagamentos realizados à MJP e à JAMP, pois somente em relação a essas empresas restou comprovada, no presente caso, a vinculação com os fatos apurados pela Operação Lava Jato;

em razão do disposto no inciso I do art. 124 do CTN, os diretores da Autuada devem ser responsabilizados apenas pelos “tributos decorrentes da glosa de despesas relacionadas a MJP e JAMP”, pois assim se manifestou expressamente a própria Autoridade Fiscal.

Uma vez feita a delimitação da imputação feita pela Autoridade Fiscal, pode-se passar para a apreciação das alegações da defesa.

Partindo de tais premissas, o acórdão recorrido apreciou as razões de defesa de cada um dos responsáveis solidários.

Com relação ao responsável solidário Sr. Gerson de Melo Almada, houve por bem colegiado recorrido, excluir a responsabilidade que lhe fora imputada com base no art. 124, inc. I do CTN, mas manteve a imputação com base no art. 135, inc. III do CTN, limitando-a aos créditos relacionados às glosas de despesas em face das empresas MJP e JAMP, conforme excertos abaixo colhidos do voto:

[...]

Passando agora ao mérito do caso, conforme relatado, em sua Impugnação contra a responsabilidade tributária que lhe foi atribuída, o Sr. Gerson de Mello Almada primeiramente alegou que sua inclusão “como responsável solidário pela totalidade das dívidas autuadas não pode ser mantida”, “por ser incompatível com o próprio Termo de Verificação Fiscal”. Nesse sentido, afirma que:

*Nesse documento, a auditora fiscal afirma que a responsabilidade do Impugnante estaria restrita aos IRPJ e à CSLL decorrentes da glosa de despesas efetuadas em benefício das sociedades MJP Engeneering and Consulting LLC (“MJP”) e da JAMP Engenheiros Associados Ltda. (“JAMP”).*

*Todavia, a autuação tributária extrapolou o escopo da auditoria anteriormente realizada. De fato, os Autos de Infração não se limitaram aos pagamentos realizados para a JAMP e para a MJP, recaindo, também, sobre glosas indevidamente realizadas de despesas relativas às sociedades GVA Consultants AB e à REMAZEL Engineering, bem como sobre a cobrança do IRRF.*

*Logo, é essencial - já de início - a exclusão dessa imputação dos Autos de Infração, na medida em que ultrapassam o limite estabelecido no Termo de Verificação Fiscal.*

Neste momento, há que se reconhecer que o Impugnante tem razão, em parte. De fato, conforme se verifica na delimitação acima empreendida, os tributos lançados (o IRPJ, a CSLL e o IRRF) e a multa isolada pela falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ, quando relacionados a pagamentos realizados à REMAZEL e à GVA, não foram abrangidos pela fundamentação apresentada pela Autoridade Fiscal para fins de atribuir ao Impugnante a responsabilidade solidária.

Deste modo, deve ser cancelada a atribuição de responsabilidade tributária solidária ao Sr. Gerson de Mello Almada em relação aos tributos e às multas isoladas que no presente caso tiverem relação com os pagamentos realizados às empresas Remazel Engineering SpA e GVA Consultants AB.

[...]

Referindo-se ao art. 124 do CTN, afirma que “a autoridade fiscal não indica exatamente em que medida o Impugnante teria eventual interesse no fato gerador da obrigação principal”. Segundo o Impugnante, “o raciocínio adotado pela autoridade fiscal parte de interpretação extensiva conferida ao artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional”. Ainda segundo seu entendimento, “permitir essa forma de imposição de responsabilidade significa, em última análise, admitir que todos os gestores sejam responsabilizados pessoalmente por eventuais passivos fiscais das sociedades que administram”.

De fato, neste ponto entendo que assiste razão ao Impugnante. À luz de tudo que fora apurado no presente caso, não é possível afirmar que o Sr. Gerson de Mello Almada praticou os fatos geradores abrangidos pelo lançamento conjuntamente com a Contribuinte autuada. Por consequência, à luz da jurisprudência majoritária e da melhor doutrina sobre o tema, entendo que, no presente caso, inexistente interesse (jurídico) comum nas situações que constituem os fatos geradores sob exame, de modo que se mostra indevida a atribuição de responsabilidade tributária ao Sr. Gerson de Mello Almada com base no que dispõe o inciso I do art. 124 do CTN.

[...]

Ante o exposto, com base no que dispõe o inciso III do art. 135 do CTN, entendo que deve ser mantida a atribuição de responsabilidade tributária ao Sr. Gerson de Mello Almada em relação aos tributos e às multas isoladas que, no presente caso, tiverem relação com os pagamentos realizados às empresas MJP Engineering and Consulting LLC e JAMP Engenheiros Associados Ltda.

No que se refere aos outros dois responsáveis arrolados, Srs. José Antunes Sobrinho e Cristiano Kok, a decisão recorrida exonerou-os da responsabilidade atribuída, *verbis*:

As Impugnações apresentadas pelos Srs. Cristiano Kok e José Antunes Sobrinho são idênticas, ressalvadas algumas passagens específicas, tratadas em uma

ou outra Impugnação. A atribuição da responsabilidade tributária de ambos será aqui apreciada conjuntamente, não só em razão da identidade dos argumentos de defesa, mas, principalmente, em razão do tratamento que o Exmo. Juiz Federal Sérgio Moro concedeu a ambos na sentença proferida na ação penal nº 5045241-84.2015.4.04.7000 (fls. 1.666 a 1.906).

Conforme visto acima, a Autoridade Fiscal atribuiu responsabilidade tributária aos diretores da Autuada, entre eles os Srs. Cristiano Kok e José Antunes Sobrinho, por entender que eles participaram nos eventos relacionados ao pagamento de propinas investigados pela Operação Lava Jato e, deste modo, (i) atuaram com infração de lei, dando origem a créditos tributários que integram o objeto do presente caso; e (ii) atuaram em conjunto com a Autuada na prática do fato gerador “em relação aos tributos decorrentes da glosa de despesas relacionadas a MJP e JAMP”.

Em sua defesa, além de atacarem a fundamentação da atribuição de responsabilidade tributária, os Impugnantes basicamente negaram a participação nos eventos relacionados ao pagamento de propinas investigados pela Operação Lava Jato. Nesse sentido, ressaltam que, inclusive, foram absolvidos no julgamento da ação penal nº 5045241-84.2015.4.04.7000.

De fato, na sentença proferida na referida ação penal, o I. Magistrado assim se manifestou:

*686. Cristiano Kok e José Antunes Sobrinho eram sócios e dirigentes da Engevix Engenharia juntamente com Gerson de Mello Almada.*

*687. Segundo declararam em Juízo (evento 691), o que tem suporte nas outras provas, Gerson de Mello Almada era o responsável pela área de Petróleo da Engevix, Cristiano Kok, pela parte administrativa e José Antunes Sobrinho pela área de construção no setor elétrico.*

*688. Parece a este Juízo improvável que ambos desconhecem os pagamentos efetuados pela Engevix Engenharia a Milton Pascowitch, bem como o propósito desses pagamentos. O volume de pagamentos é muito expressivo e é pouco plausível que Gerson de Mello Almada tivesse autonomia para realizá-los sem gerar questionamentos dos demais sócios-dirigentes.*

*689. Além disso, ambos tinha conhecimento do ambiente de negócios no qual a Engevix se inseria na relação com empresas estatais e com o Governo Federal, o que é ilustrado pela afirmação de Milston (sic) Pascowitch de que José Antunes Sobrinho foi o responsável na empresa por decidir pelo pagamento de propinas em contratos da Usina Hidrelétrica de Belo Monte (item 438).*

*690. Apesar do juízo de probabilidade, não foi produzida uma prova mais segura, acima de qualquer dúvida razoável, de que tinham eles conhecimento de que esses contratos celebrados no âmbito da área dirigida por Gerson de Mello Almada tivessem de fato o propósito de viabilizar o repasse de propinas.*

*691. Assim, devem ser absolvidos por falta de prova suficiente de autoria.*

Considerando que, no presente caso, a ação penal nº 5045241-84.2015.4.04.7000 serviu de fonte efetiva para a coleta de provas utilizadas pela Autoridade Fiscal para fins de demonstrar que os pagamentos realizados à MJP e à JAMP, deduzidos como despesa, integraram o fluxo de recursos financeiros destinado a abastecer um esquema de pagamento de vantagens ilícitas, o fato de os Srs. Cristiano Kok e José Antunes Sobrinho terem sido absolvidos naquela ação penal é bastante relevante.

De acordo com as lições da melhor doutrina administrativista, a responsabilização administrativa deve ser afastada pela absolvição criminal quando decidida em razão da comprovação da inocorrência do fato ou da negativa de autoria. Por outro lado, quando se trata de absolvição por insuficiência de provas, como se verifica na sentença proferida na ação penal nº 5045241-84.2015.4.04.7000 em relação aos Srs. Cristiano Kok e José Antunes Sobrinho, em princípio não há que se falar em repercussão necessária sobre as apurações levadas a efeito no âmbito administrativo.

No entanto, no presente caso, considerando que o acervo probatório referente ao fluxo de recursos financeiros destinado a abastecer um esquema de pagamento de vantagens ilícitas, e que serviu de fundamento único para a responsabilização administrativa-tributária, é parte do mesmo acervo que foi levado à apreciação do I. Magistrado naquela ação penal, entendo que a absolvição dos Srs. Cristiano Kok e José Antunes Sobrinho por insuficiência de provas deve repercutir sobre a presente Decisão. Principalmente porque a Autoridade Fiscal não conseguiu demonstrar a participação direta dos Srs. Cristiano Kok e José Antunes Sobrinho nos fatos que se encontram no cerne da sua conclusão.

Trata-se, no meu modo de ver, de uma consequência lógica. Se a esfera penal, com toda sua cautela e rigor na valoração das provas, considerou-as insuficientes para demonstrar a participação dos Srs. Cristiano Kok e José Antunes Sobrinho, outra não poderia ser a decisão aqui proferida, haja vista que, para o presente processo, parte do mesmo acervo probatório foi trazida para fins de justificar a responsabilização dos referidos agentes em relação a crédito tributário que integra o objeto do presente processo. Em outros termos, mais diretos, se as provas foram consideradas insuficientes para a condenação penal, elas também não podem conduzir à responsabilização administrativa, haja vista que se trata do mesmo cenário fático e parte do mesmo acervo probatório.

Neste momento, cumpre observar que a sentença proferida na ação penal nº 5045241-84.2015.4.04.7000 é anterior ao encerramento do procedimento fiscal, de modo que a absolvição dos Srs. Cristiano Kok e José Antunes Sobrinho já era fato conhecido pela Autoridade Fiscal. Ainda assim, não se nota no Termo de Verificação nenhum esforço no sentido de demonstrar a participação direta dos Srs. Cristiano Kok e José Antunes Sobrinho nos fatos que se encontram no cerne da sua conclusão.

Por essa razão, entendo que, no presente caso, deve ser cancelada a atribuição de responsabilidade tributária solidária aos Srs. Cristiano Kok e José Antunes Sobrinho.

Embora concorde com a exoneração das responsabilidades feitas pelo acórdão recorrido, dirijo dos seus fundamentos, exceto quanto ao utilizado para cancelar a imputação feita com base no art. 124, inc. I em face do Sr. Gerson Almada, ao qual não faço qualquer reparo.

Percebo aqui a mesma situação identificada com relação à aplicação da multa qualificada.

A autoridade fiscal não traz quaisquer liame entre a imputação da responsabilidade e os atos que teriam sido praticados pelos respectivos responsáveis arrolados.

Penso que, desta feita, desbordou o relator do acórdão recorrido do próprio critério por ele adotado quanto à aplicação da multa qualificada pela autoridade fiscal, ao enveredar pelo caminho de buscar em outras passagens do TVF, nada explícitas, diga-se de passagem, o fundamento não declinado pela autoridade fiscal no item próprio em que trata da responsabilização solidária dos diretores.

E esta ausência de fundamentação é, ao meu ver, por si só, suficiente para afastar a imputação.

No caso concreto, poder-se-ia, eventualmente discutir a hipótese de ocorrência de infração à lei se considerado que as despesas relativas às empresas MJP e JAMP foram fraudulentas, mas como analisado anteriormente, a multa qualificada restou afastada, inclusive com relação a esta glosa, do que resulta a autuação, ao fim e ao cabo, para a exigência de tributos recolhidos à menor, atraindo a incidência da Súmula nº 430 do STJ, *verbis*:

*O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.*

Pelas razões expostas, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício em face dos responsáveis solidários. Observo que, com relação ao Sr. Gerson Almada, a imputação foi reduzida em menor extensão, ficando, por ora, a ela limitada a rejeição ao recurso de ofício, posto que a responsabilidade restou parcialmente mantida e foi objeto de recurso voluntário a ser apreciado.

## RECURSOS VOLUNTÁRIOS

Os recursos voluntários apresentados pela contribuinte Ecovix e pelo responsável solidário Gerson Almada são tempestivos e atendem aos pressupostos regimentais. Portanto, devem ser conhecidos.

### **Recurso Voluntário da contribuinte Ecovix**

#### **Glosa de despesas - REMAZEL**

A recorrente questiona a glosa de despesas relacionadas às ordens de compra efetuadas junto a empresa REMAZEL, que foram objeto de pagamento de adiantamento e posterior devolução do valor adiantado, distrato firmado com citada empresa, no qual foi ajustado que caberia à ECOVIX pagar pelos serviços de consultoria prestados por uma terceira empresa (CIMATEL Brazil Ltda), que também figurou como parte interveniente no Distrato.

Alega que tanto a fiscalização como o acórdão recorrido, reconheceram que o valor equivalente a € 1,054,914.00 era relativo à contratação da empresa CIMATEL e que seria pago diretamente pela REMAZEL mediante o desconto dos valores que deveriam ser devolvidos do adiantamento feito à mesma pela ECOVIX em razão das Ordens de Compras ECXP01197/00-1S-AF-0007/11 e ECXP00002/00-1S-AF-0009/11, que foram canceladas.

Reconheceram, ainda, que o pagamento direto da CIMATEL pela REMAZEL, em nome da ECOVIX, foi devidamente ajustado em contrato (Considerando “E” do Deed of Settlement and Release firmado entre ECOVIX, REMAZEL e CIMATEL), mas efetivaram a glosa da despesa de R\$ 2.537.806,61 (€ 1,054,914.00), sob o fundamento de que a empresa não teria apresentado o contrato original ou cópia autenticada do contrato firmado com a REMAZEL.

Sustenta que a despesa em questão se refere ao pagamento de serviços prestados pela CIMATEL e não pela REMAZEL, conforme identificado pelo acórdão recorrido, o que tornaria dispensável a apresentação do contrato de prestação de serviços firmado com a REMAZEL.

Defende que a contratação da CIMATEL nunca foi objeto de questionamento durante a fiscalização, daí porque a recorrente nunca se ocupou em apresentar documentos relativos a tal contratação, inclusive porque, consoante já informado nos autos a fiscalização jamais contestou a veracidade e autenticidade do Distrato que lhe foi apresentado, que é assinado pela recorrente, pela REMAZEL e pela CIMATEL e que, portanto, faz prova efetiva da obrigação de pagamento desta última.

Alega que acórdão recorrido inova ao justificar os lançamentos na ausência de apresentação, pela recorrente, da prova de efetividade dos serviços prestados pela CIMATEL, o que não foi solicitado da recorrente durante a fiscalização e que tal inovação do fundamento do lançamento não é admitida sem que seja reaberto o prazo de defesa do contribuinte, conforme diretrizes do artigo 18 do Decreto 70.235/73 e artigo 41 do Decreto 7.574/2011.

Portanto, o pagamento feito à CIMATEL encontra suporte em Instrumento de Distrato cuja autenticidade e veracidade não foram questionadas pela fiscalização, sendo forçoso reconhecer a comprovação da causa da operação (registro de despesa de R\$ 2.537.806,61) e, com isso, a improcedência da glosa da despesa e, por consequência, a inaplicabilidade ao caso dos artigos 674 e 675 do RIR/99.

Examinando os elementos trazidos aos autos tanto pela fiscalização quanto pela fiscalizada e a infração descrita no subitem 1.2.7 do TVF (fls. 3370/3372), verifica-se que os documentos são convergentes no sentido de vincular o valor de R\$ 2.537.806,61 (€ 1,054,914.00) às ordens de compra firmadas com a empresa REMAZEL, posto que conforme descrito, corresponde exatamente à diferença entre o valor que foi adiantado pela recorrente àquela empresa (€ 6.450.000,00), equivalente a 10% do valor contratado, e o valor devolvido conforme acordo firmado (Distrato, fls. 4019/4022), no montante de € 5.395.086,00.

Verifica-se também que a empresa CIMATEL assina tanto as ordens de compra (Purchase Order - fls. 3985/3995 e 3996/4010), quanto o mencionado Distrato (Deed of Settlement and Release - fls. 4019/4022), embora não se mencione expressamente qual o seu papel no negócio.

Constata-se que a contratação da empresa REMAZEL, em que pese a não apresentação do contrato original solicitado, restou bem documentada nos autos, seja pelas ordens de compra citadas, Ata de Reunião (fls. 3996/4010) e por outros elementos documentais citados no TVF (desenhos, projetos) e também não se questiona que o acordo foi objeto de distrato entre as partes, mediante o qual a seria devolvido pela contratada (REMAZEL) apenas uma parte do valor que fora adiantado.

A questão controversa se refere ao papel da empresa CIMATEL no negócio, que ao fim e ao cabo seria a beneficiária final do valor de R\$ 2.537.806,61 (ou € 1,054,914.00), que a recorrente alega que aquela empresa teria sido remunerada *por serviços de consultoria e representação comercial*, que teriam sido efetivamente realizados em face do contrato com a REMAZEL.

O acórdão recorrido manteve a glosa sob o argumento de que não foi efetivamente comprovado pela recorrente os serviços que foram prestados pela interveniente CIMATEL, mas tão somente os serviços que teriam sido contratados junto à REMAZEL.

A despeito de não restar muito claro o papel desempenhado pela empresa CIMATEL no referido negócio, me parece que tem razão a recorrente quando afirma que o acórdão recorrido inovou nos fundamentos da referida glosa ao exigir na fase contenciosa a apresentação de elementos de comprovação da prestação de serviços por parte daquela empresa, o que não fora feito pela autoridade fiscal durante o procedimento de fiscalização.

De fato, entendo que, embora a autoridade fiscal, manifeste claramente, no TVF, sua estranheza quanto à forma em que o negócio e distrato foram entabulados e, ainda, quanto ao papel desempenhado pela CIMATEL, descurou de aprofundar a investigação ao deixar de solicitar expressamente à contribuinte novos esclarecimentos sobre o papel daquela empresa no negócio e, em especial, a comprovação da efetividade dos serviços por ela prestados.

Assim, ante ao conjunto de elementos trazidos, ambos convergentes no sentido de que o pagamento foi efetuado no bojo dos serviços contratados em face da empresa REMAZEL, cuja efetividade restou bem demonstrada, entendo que a referida glosa não deve subsistir.

Pelos mesmos motivos, deve ser cancelado o lançamento de IRRF sobre pagamento sem causa, tendo em vista à expressa vinculação das infrações no TVF e Autos de Infração lavrados.

### **Glosa de despesas MJP/JAMP**

A recorrente alega que os serviços contratados com as empresas MJP e JAMP foram efetivamente prestados e que foram de extrema importância ao desenvolvimento das atividades da recorrente.

Destaca que foi em razão do contrato questionado, por intermédio dos sócios Srs. Milton Pascowitch e José Adolfo Pascowitch, que a ECOVIX foi apresentada à GVA, empresa sueca que desenvolveu para a ECOVIX projeto básico de engenharia de “rig hull” e que, também por intermédio dos mesmos, a ECOVIX foi apresentada à COSCO, maior estaleiro da China, que lhe prestou consultoria para a montagem do estaleiro e que foi subcontratada pela ECOVIX para serviços de industrialização e integração de partes e módulos das plataformas.

Ressalta que o fato de existir em curso investigação de conhecimento nacional coloca em suspeição todos os contratos firmados com os investigados na operação Lava-Jato, mas que este fato não pode e não deve ser o único levado em consideração, de forma alheia aos fatos verdadeiramente concernentes ao contrato.

Alega que, sem prejuízo do que possa vir a ser apurado no âmbito da Operação Lava-Jato no que se refere à relação da MJP x Petrobras x Ecovix, ou mesmo das propinas declaradamente pagas pelos irmãos Pascowitch, é certo que, para o enfrentamento das autuações ora discutidas, interessa verificar qual foi a origem e o motivo do pagamento efetuado de US\$ 11.500.000, que estão plenamente justificados no Contrato de ECXAX0001/AA-1Z-PJ-0015/11, que comprova que o valor em questão foi pago à MJP como remuneração de serviços verdadeiramente prestados pelos irmãos Pascowitch, notadamente, como comissionamento pela apresentação e aproximação da COSCO, parceiro tido por essencial na execução dos cascos contratados junto à Petrobras Netherland PV. Que a prova dos serviços consiste em fotos e registros de viagem trazidos aos autos, ratificados pelo próprio depoimento do Sr. Pascowitch às autoridades judiciárias.

Sustenta que não se pode admitir a presunção de que todo contrato que teve a participação de algum envolvido na Operação Lava-Jato é ilícito e que é preciso individualizar os contratos e os pagamentos.

Reitera que a efetiva aproximação comercial da Ecovix com a COSCO, por intermédio da MJP/JAMP, foi comprovada por meio de fotos (tiradas em encontros na China) e e-mails trazidos nos autos, estes que, contudo, foram desconsiderados pelo v. acórdão recorrido com base no argumento de que “não é crível que uma contratação envolvendo dezenas de milhões de dólares americanos tivesse como objeto apenas a participação dos contratados em reuniões, por mais complexo que fosse o objeto das reuniões.”

O acórdão recorrido apreciou as alegações e elementos trazidos na impugnação, *verbis*:

No que se refere aos pagamentos realizados às empresas MJP e JAMP, divergindo da conclusão apresentada pela Autoridade Fiscal, a Impugnante afirma que “os serviços contratados pela Impugnante por meio do Contrato ECXAX0001/AA-1Z-PJ-0015/11 foram efetivamente prestados pela MJP e JAMP e eram inegavelmente necessários à atividade empresarial desenvolvida pela Impugnante”. Nessa mesma linha, a Impugnante reitera que “os serviços contratados com as empresas MJP e JAMP foram efetivamente prestados e foram de extrema importância ao desenvolvimento das atividades da Impugnante, não havendo que se falar em ausência de motivação lícita na contratação dos serviços das referidas empresas”.

Ainda segundo a Impugnante, essas empresas prestaram “serviços de consultoria técnica e comercial numa área em que a rede das relações é bastante restrita e que demanda alta e específica expertise tecnológica”. Segundo a Impugnante, foi por intermédio dos irmãos Pascowitch que a ECOVIX foi apresentada à COSCO, maior estaleiro da China, que lhe prestou consultoria para a montagem do estaleiro e hoje é subcontratada pela ECOVIX para serviços de industrialização e integração de partes e módulos das plataformas”.

A Impugnante também ressalta que, em depoimento prestado à Polícia Federal no dia 24/03/2015, o Sr. Gerson de Mello Almada – vice-presidente comercial da Engevix no período que foi de 1997/2014 – confirmou que o Sr. Milton Pascowitch “foi importante para a contratação de assessoria por parte da COSCO da China, o que seria uma exigência do edital para a licitação dos FPSOs”.

Quanto à MJP, a Contribuinte informa que contratou tal empresa “para assessorá-la na estruturação técnica, operacional e comercial da proposta para a

participação de uma licitação promovida pela Petrobras Netherlands B.V para a construção de Plataformas de Petróleo, inclusive porque, devido à magnitude do projeto, seria necessária a identificação e aproximação de parceiros operacionais”.

Conforme esclarece a Impugnante, o contrato celebrado com a MJP envolveu a “avaliação financeira e econômica dos custos devidos e incorridos durante o processo de edificação para verificar e confirmar sua viabilidade”; bem como a “identificação de fornecedores, subcontratados e outros terceiros fora do Brasil (especificamente na Europa e na Ásia) que deverão ser contratados pela ECOVIX na prestação de seus serviços”. Segundo a Impugnante, se não houvesse análise técnica e econômica do mercado setorial, bem como a indicação de potenciais parceiros e fornecedores de um ramo tão específico, não poderia manter suas atividades no setor de óleo e gás.

Muito embora a Impugnante afirme que os serviços foram efetivamente realizados, à fiscalização não foi apresentada prova que pudesse corroborar essa afirmação. Inclusive, perante este Órgão julgador, a Impugnante reconhece que “não foram apresentados documentos escritos comprobatórios dos serviços realizados além do contrato efetivamente firmado com a MJP”, mas entende que tal contrato “deveria bastar como prova em qualquer outra situação submetida à ação fiscal”, o que não estaria ocorrendo no presente caso em razão da repercussão provocada pela Operação Lava-Jato.

Com essa alegação não se pode concordar. Como se sabe o contrato demonstra, unicamente, a manifestação da vontade, de um lado, de contratar e, de outro, de prestar os serviços que compõem o seu objeto. Mas apenas o contrato, definitivamente, não constitui prova da efetiva prestação dos serviços.

De qualquer forma, a Impugnante entende que não tem obrigação de manter documentos que pudessem demonstrar a efetividade da prestação de serviços, pois, “ao contrário do que assinala a I. Auditora Fiscal no Termo de Verificação Fiscal, não são documentos hábeis a lastrear a contabilidade de uma empresa, daí porque não está a mesma obrigada a mantê-los em guarda”. Ainda segundo seu entendimento, considerando que “a contabilidade de uma empresa é lastreada em contratos e Notas Fiscais/Invoices, estes que são tidos como suficientes à prova da ocorrência das operações neles descritas”.

Mais uma vez há que se afirmar que, diferentemente do que parece ser o entendimento da Impugnante, contratos e notas fiscais definitivamente não constituem elementos aptos a comprovar a efetividade dos serviços prestados. Principalmente num caso como o que se tem sob exame, com farta coleta de provas no sentido de que as empresas contratadas serviram de elo para o pagamento de vantagens ilícitas a funcionários de estatais, partidos políticos e agentes públicos.

Ainda quanto à falta de apresentação de documentos escritos comprobatórios dos serviços realizados, a Impugnante afirma que tal impossibilidade decorre do fato de que “toda a antiga Diretoria da Ecovix foi afastada, não tendo a atual Administração acesso aos e-mails pessoais dos antigos Diretores”. E, em outro momento, a Impugnante recorre a trecho do acordo de Delação Premiada em que o Sr. Milton Pascowitch afirma que “pela natureza dos serviços prestados, não havia relatórios gerados, sendo a maior parte dos trabalhos realizados mediante reuniões entre os sócios das empresas do Manifestante, os clientes e os fornecedores”.

Ora, com a devida vênia, não é crível que uma contratação envolvendo dezenas de milhões de dólares americanos tivesse como objeto apenas a participação dos contratados em reuniões, por mais complexo que fosse o objeto das reuniões.

Essa alegação já seria muito frágil sob qualquer contexto, e mostra-se ainda mais frágil quando se considera que as empresas contratadas comprovadamente funcionaram como instrumento para distribuição de propina, conforme restou amplamente demonstrado pela Autoridade Fiscal.

Não obstante o acima exposto, a Impugnante ressalta que conseguiu encontrar e juntar ao processo “fotos comprobatórias do comparecimento pessoal e participação do Sr. Milton Pascowitch em viagens realizadas para a China, justamente para o desenvolvimento da relação com a COSCO”.

Sobre esse aspecto, há apenas que se reafirmar ser muito pouco crível a alegação de que uma contratação envolvendo dezenas de milhões de dólares americanos tivesse como objeto apenas a participação dos contratados em reuniões, ainda que realizadas com fornecedores estrangeiros.

Em outra passagem de sua Impugnação, a Contribuinte afirma que a Autoridade Fiscal teria apenas presumido a ilicitude da contratação pelo fato de que a empresa não conseguiu apresentar provas documentais quanto à efetiva prestação dos serviços “e pelo fato óbvio de que está sugestionada pela Operação da Lava-Jato, que tem os irmãos Pascowitch e também a Ecovix como investigadas”. A Impugnante também afirma que não ignora o fato de estar “em curso investigação de conhecimento nacional e que pode trazer suspeitas a todo e qualquer contrato firmado com os investigados na operação”, mas entende que “não pode este fato ser levado em consideração única e exclusiva da conduta dos investigados, de forma alheia aos fatos verdadeiramente concernentes ao contrato”.

Por essas razões, a Impugnante sustenta que os pagamentos realizados a essas empresas “devem ser tidos como despesas operacionais dedutíveis e, por consequência, deve ser afastada a glosa de referidas despesas bem como a tributação de IRRF em razão de suposta ausência de sua causa, com o total cancelamento dos autos de infração de IRPJ, CSLL e IRRF, no que respeita a esses valores”.

Conforme restou amplamente demonstrado, a Autoridade Fiscal nada presumiu. Pelo contrário, por mais de uma vez intimou a Contribuinte a comprovar a efetividade de serviços por ela remunerados mediante pagamento de vultosas quantias, contabilizados como despesas em sua escrituração. Inclusive, a Autoridade Fiscal teve o cuidado de intimar as empresas beneficiárias dos pagamentos a fim que lhes fosse dada a oportunidade de comprovar a efetiva prestação dos serviços. Nada foi apresentado nesse sentido.

Ao final do procedimento fiscal, tendo como base as provas compartilhadas com autorização da justiça, restou comprovado que a empresa MJP foi utilizada para distribuir vantagens indevidas oriundas da contratação que serviu de lastro para o pagamento das despesas ora glosadas. Tal fato, inclusive, foi reconhecido pelo próprio sócio da contratada, o Sr. Milton Pascowitch, em depoimentos prestados às autoridades judiciárias, conforme restou amplamente demonstrado neste processo. Isso reforça a convicção, produzida no procedimento fiscal, acerca da falta de comprovação da efetividade dos serviços em questão.

Também não se pode deixar de ressaltar o fato que é revelado pelo extrato da conta nº YR656976, mantida no banco UBS nos Estados Unidos da América, juntado pelo Sr. José Adolfo Pascowitch. Referido extrato, juntado às fls. 2.932 a 2.937 revela que os recursos referentes aos pagamentos que se encontram sob exame, realizados pela ECOVIX à MJP Engineering and Consulting LLC, eram prontamente transferidos para outra conta, de nº YR657018, identificada como origem no pagamento de vantagens indevidas a pessoas alcançadas pelas

investigações da Operação Lava Jato, conforme se verifica na peça acusatória produzida pelo Ministério Público Federal (fl. 2.055).

Desse modo, há que se concluir que também permaneceu sem comprovação a efetividade dos serviços referentes aos pagamentos realizados às empresas MJP Engineering and Consulting LLC e JAMP Engenheiros Associados Ltda.

Examinando os elementos trazidos aos autos pela recorrente, não posso deixar de concordar com o acórdão recorrido no sentido de que não foram apresentados ao longo de todo o procedimento fiscal e na fase litigiosa elementos suficientes para demonstrar a efetividade dos supostos serviços contratados junto à empresa MJP.

A interessada juntou em sua impugnação relato feito pelo Sr. Gerson Almada no Termo de Declarações prestado à Polícia Federal em 2015 (fls. 3544/3549), que dá conta de que as empresas dos irmãos Milton e Adolfo Pascowitch, teriam sido pagas para realizar trabalho de lobby para a obtenção de contratos junto à Petrobrás. Juntou, também, fotos de reuniões e encontros que teria sido realizados junto à empresa chinesa, que tiveram a participação dos srs. Gerson Almada e Milton Pascowitch (fls. 3550/3553).

Com a devida vênia, são elementos muito tênues e claramente insuficientes para demonstrar a prestação de serviços em contrato da magnitude de US\$ 11.500.000,00.

A autoridade fiscal buscou ainda confirmar a efetividade dos serviços junto aos contratados, mas também não recebeu elementos concretos que pudessem confirmá-la (TVF, fls. 3347/3350).

Entendo que, tem razão a recorrente, quando alega que, embora os contratos firmados com pessoas e empresas envolvidas na Operação Lava Jato sejam colocados em suspeição, não se pode simplesmente presumir que todo e qualquer pagamento a eles vinculados sejam destinados ao pagamento de propinas e que as situações devem ser individualizadas.

No entanto, ante a notória suspeição dos referidos contratos revela-se imprescindível que seja efetivamente comprovada a prestação dos serviços supostamente contratados, com elementos fortes e consistentes para evidenciá-la.

No caso concreto, a recorrente não se desincumbiu de seu mister de demonstrar a efetividade e a necessidade dos supostos serviços contratados, pelo que entendo correta a sua glosa.

No que concerne à glosa de despesas com serviços prestados pela empresa JAMP, a recorrente não trouxe aos autos quaisquer argumentos e elementos para infirmá-la, de sorte que também deve ser mantida.

### **Lançamento do IRRF sobre Pagamentos sem Causa**

No que se refere à exigência de IRRF, a recorrente alega que, sem prejuízo da relação de prejudicialidade existente entre a glosa de despesas e o lançamento de IRRF, a inaplicabilidade do artigo 61, § 2º da Lei nº 8.981/19953 (artigo 674 do RIR/99) para o reajustamento da base de incidência do IRRF em pagamentos efetuados a empresas no exterior, muito bem identificadas.

Sustenta que art. o 674 do RIR, que prevê aplicação de IRRF pela alíquota de 35% quando não for comprovada a operação ou a sua causa, está inserto no Capítulo IV do Livro III, Título I, do RIR/99, enquanto que a tributação na fonte sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior (caso dos autos, em que se pretende a cobrança do IRRF sobre pagamentos efetuados à REMAZEL/Itália, GVA/Suécia e MJP/USA) está disciplinada no Capítulo V, sendo suas disposições as únicas aplicáveis à espécie, tal qual explicitamente trazido pelo artigo 682 e tal qual ressalvado no artigo 674 do RIR/1999.

Entende que a tributação na fonte de rendimentos pagos a domiciliados no exterior, qualquer que seja a natureza da renda, é disciplinada por norma específica (artigo 682/Decreto-lei 5822/43) e, como tal, prevalece sobre a regra geral trazida no artigo 674, inclusive no que toca ao reajustamento da base de cálculo, uma vez que, relativamente aos pagamentos efetuados ao exterior, a lei manda que o IRRF seja calculado mediante a aplicação da alíquota sobre o rendimento bruto (artigo 713 do RIR).

Defende que inexistente previsão normativa, no Capítulo V, para a tributação na fonte de rendimentos pagos a pessoa física ou jurídica residente no exterior à alíquota de 35%.

Por fim, sustenta que não se pode confundir a inexistência da comprovação da operação ou de sua causa com a situação relatada pela fiscalização, pois as suspeitas levantadas quanto à ilicitude da causa dos pagamentos não retiram a sua comprovação e que o lançamento do IRRF, no presente caso, demonstra nítida intenção fiscal de valer-se do tributo como aplicação de sanção às condutas praticadas pela fonte pagadora, o que é vedado pelo art. 3º do CTN.

O acórdão recorrido bem analisou a questão trazida quanto a suposta especificidade da tributação relativa a pagamentos efetuados a beneficiários no exterior sobre a previsão genérica do art. 647 do RIR/1999, *verbis*:

[...]

Na sequência, a Contribuinte alegou a “improcedência da autuação quanto ao enquadramento legal adotado e à alíquota aplicada, respectivamente, artigo 674 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, e alíquota de 35%”.

Segundo a Impugnante, o art. 674 do RIR “está inserto no Capítulo IV do Livro III, Título I, do RIR/99, enquanto que a tributação na fonte sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior (caso dos autos, em que se pretende a cobrança do IRRF sobre pagamentos efetuados à REMAZEL/Itália, GVA/Suécia e MJP/USA) está disciplinada no Capítulo V, sendo suas disposições as únicas aplicáveis à espécie”.

Desse modo, a Impugnante concluiu que “inexistente previsão normativa, no Capítulo V, para a tributação na fonte de rendimentos pagos a pessoa física ou jurídica residente no exterior à alíquota de 35%, o que torna manifestamente insubsistente o lançamento”.

E nessa mesma linha, valendo-se do que dispõe o art. 713 do RIR, a Contribuinte alegou que não há fundamento legal para considerar que os pagamentos por ela efetuados a beneficiários no exterior seriam liquidados do pagamento do Imposto, de modo que restaria ilegal o reajustamento da base de cálculo efetuado pela Autoridade Fiscal.

Conforme relatado, o enquadramento legal do lançamento está no § 1º do art. 674 do RIR, abaixo reproduzido:

*Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).*

*§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).*

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

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

Muito embora o art. 674 do RIR se encontre no capítulo de “Rendimentos Diversos” do título dedicado à Tributação na Fonte, ele é sim aplicável a qualquer beneficiário, ainda que residente ou domiciliado no exterior.

O fato de referido dispositivo não se encontrar posicionado no capítulo relativo aos “Rendimentos de Residentes ou Domiciliados no Exterior” é facilmente explicado. Como se nota, a base legal desse dispositivo é o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, que foi reproduzido *ipsis litteris* no Regulamento. Quanto a esse dispositivo, nota-se que em seu caput há a norma que se refere a “pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado”. Ora, se o beneficiário não é identificado, qual seria o sentido de posicionar esse dispositivo legal no capítulo do Regulamento dedicado a beneficiários sediados no exterior e, portanto, muito bem identificados? Apenas por essa razão a norma prevista no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, foi alocada no Regulamento na posição onde se encontra. Tal fato, de forma alguma impede a aplicação da norma legal na hipótese de o beneficiário dos pagamentos sem causa se encontrarem domiciliados no exterior, como no presente caso.

Ademais, a leitura atenta do dispositivo legal permite concluir que se trata de norma dirigida à fonte pagadora, afinal, os elementos essenciais que atraem sua aplicação são, justamente, condutas praticadas pela fonte pagadora, quais sejam, ‘pagar a beneficiário não identificado’, ou ‘realizar pagamento sem causa’.

[...]

O entendimento trazido no acórdão recorrido encontra amparo em precedentes deste tribunal administrativo

*IRF - BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO - REMESSA AO EXTERIOR - Comprovadas as remessas de numerário ao exterior, via conta bancária tipo CC-5, e não restando demonstrada nem comprovada a natureza e origem de tais valores, correta a incidência tributária na forma estabelecida pelo artigo 61 da lei n.º 8981, de 20 de janeiro de 1995.*

(Acórdão nº 102-45.626, de 21/08/2002)

Pelos mesmos fundamentos, rejeito a alegação.

Sobre a utilização da previsão legal contida no art. 61 da Lei 8.981/1995 (art. 674 do RIR/1999) com caráter de sanção, vedado pelo CTN, não assiste razão à recorrente posto que suportada por expressa disposição legal.

A exigência do IRRF sobre o pagamento sem causa em conjunto com a glosa de despesas não comprovadas encontra amparo na lei.

Tratam-se de exigências distintas, conquanto derivadas dos mesmos fatos.

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

O IRRF, de outra parte, decorre da previsão legal de que não comprovada a efetividade da operação e a causa indicada pelo contribuinte na sua escrituração, responde a fonte pagadora pelos tributos devidos pelos beneficiários.

Assim, entendo que a exigência de IRRF deve ser mantida, excluindo-se tão somente o IRRF lançado em face do pagamento efetuado à empresa REMAZEL, conforme já reconhecido neste voto.

### **Da exigência de Multa isolada**

A recorrente se insurge contra a cobrança da multa isolada de 50%, por entender que incide sobre a mesma base de incidência da multa proporcional (75%).

Defende a aplicabilidade da Súmula CARF nº 105, aprovada em sessão datada de 08/12/2014, que, no seu entendimento, deve prevalecer a despeito da alteração da nova redação dada pela Lei nº 11.488/07 ao artigo 44, em especial ao seu inciso II, alínea b, no qual se apóia a autuação questionada, que não teria o condão de alterar o racional que justificara o afastamento completo da multa isolada prevista no mesmo inciso II do artigo 44, qual seja, a impossibilidade de cobrança de duas multas sobre uma mesma base.

Não assiste razão à recorrente.

Inexiste qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF nº 105<sup>2</sup>, porquanto o lançamento da multa isolada foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11/488/2007. O

---

<sup>2</sup> 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.

enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (*art.44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996*) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007<sup>3</sup>. Foram alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (antes, *a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, após, o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*).

Assim, com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2007, os Conselheiros podem votar de acordo com seu livre convencimento sobre a matéria.

Com efeito, a lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, mesmo se apurado prejuízo ao final do exercício.

Entendeu o legislador que tal infração (falta de recolhimento da estimativa) não deve ser ignorada.

Com vistas à proteção da arrecadação tributária e prestigiando os contribuintes que em situação equivalente efetuaram os recolhimentos devidos por antecipação, houve por bem o legislador estabelecer uma penalidade para aquela infração, que não se confunde de modo algum com a multa de ofício eventualmente devida pelo não recolhimento do saldo de tributo apurado no final do exercício.

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das

<sup>3</sup> Lei nº 11488/2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

“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:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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.

§ 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.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ” (NR)

diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis".

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º).

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial. Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "*bis in idem*": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "*bis in idem*". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

Por fim, a definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Se a lei não prevê a possibilidade de aplicação de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

Por tais fundamentos, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

### **Conclusão parcial**

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte Ecovix, para cancelar parcialmente as exigências de IRPJ/CSLL e IRRF, especificamente relacionadas à glosa de despesas e pagamentos efetuados à empresa REMAZEL.

### **Recurso Voluntário do responsável solidário Gerson de Mello Almada**

O recorrente alega a inexistência de fundamento para sua responsabilização pessoal na medida em que a autoridade fiscal não indica exatamente em que medida teria eventual interesse no fato gerador da obrigação principal e também não indica os eventuais atos praticados que envolvessem a violação da lei ou do estatuto social da companhia, acarretando a incidência tributária;

Sustenta que o relatório fiscal e a decisão administrativa se limitam a mencionar - de forma bastante esparsa e genérica - suposto relacionamento mantido entre o recorrente e o Sr. Milton Pascowitch, sócio das empresas JAMP e da MJP, referindo-se a manifestações do Ministério Público Federal no Inquérito Policial nº 5005151-34.2015.4.04.7000, e que isso é insuficiente para demonstrar a prática de eventual ato ilícito pelo recorrente, ainda mais considerando "que as equivocadas imputações do órgão ministerial são desacompanhadas de documentos aptos a demonstrar o interesse direto do recorrente nos fatos que levaram à autuação fiscal ora tratada";

Adverte que à luz dos requisitos necessários para a caracterização da responsabilidade pessoal dos gestores das companhias, a autoridade fiscal deveria ter apresentado documentos que indicassem sua participação direta e voluntária em atos capazes de impactar o resultado da dedução do lucro real/líquido de valores. Ou seja, era imprescindível que se demonstrasse a intenção do recorrente de evitar o pagamento de tributos por parte da Ecovix.

Entendo que assiste razão ao recorrente.

Reporto-me às razões externadas para negar provimento ao recurso de ofício, neste mesmo voto, como fundamento suficiente para cancelar a imputação de responsabilidade do recorrente, por absoluta falta de fundamentação pela autoridade fiscal e da indicação dos

atos praticados com excesso de poderes, vez que a fiscalização não se desincumbiu de demonstrar a intenção dolosa do contribuinte de suprimir ou reduzir os tributos devidos, motivo pelo qual também restou afastada a multa qualificada.

Na esteira deste entendimento, não tendo a fiscalização declinado e comprovado o ato contrário à lei ou ao estatuto social da recorrente que teria sido praticado pelo responsável arrolado, cabe afastar a responsabilidade tributária do recorrente sobre os tributos lançados e ora mantidos.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário do responsável solidário.

#### CONCLUSÃO GERAL

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício; dar provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte Ecovix, nos termos retro indicados, e de dar provimento ao recurso voluntário do responsável solidário Sr. Gerson de Mello Almada, para excluí-lo do polo passivo da obrigação.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

#### **Declaração de Voto**

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa.

Apesar do brilhante voto do Conselheiro Relator, peço permissão para discordar do seu entendimento em relação à exigência do IR/Fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa, quando já houve a glosa dos custos/despesas, devidamente tributadas pelo IRPJ e CSLL.

No meu entendimento, quando existir Glosa de Custos e Despesas na apuração do IRPJ e CSLL por notas fiscais inidôneas, mostra-se contraditória a tributação do Imposto de Renda em virtude de pagamentos sem causa, pois o registro contábil de despesa amparado em nota fiscal inidônea não autoriza, por si só, além da exigência do IRPJ e da CSLL (em face da glosa da despesa inexistente ou não comprovada), a cobrança do IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

A aplicação do art. 61, da Lei nº 8.981, de 1.995, está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por glosa de custos e despesas, como foi o caso concreto, onde houve a incidência do IRPJ e CSLL.

Com a edição da Lei nº 9.249/96, surge clara a opção do legislador pela adoção da tributação segredada, ou seja, se o rendimento foi tributado na pessoa jurídica não será mais tributado, não só na pessoa física como em outra pessoa jurídica, eventual e presumidamente beneficiárias.

Nesse novo quadro, temos o desaparecimento do art. 44, que tinha por fim tributar as situações em que, por presunção de que a receita omitida e/ou a redução do lucro líquido era distribuída a sócios que, repetindo, não comportavam a utilização do art. 61, da Lei nº 8.981/95. Em outras palavras, significa dizer que o art. 61, da Lei nº 8.981/95, evidentemente, não pode ser aplicado às situações que anteriormente eram acobertadas pelo art. 44, da Lei nº 8.541/95.

Em sendo assim, a aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado e, o que é mais importante, desde que o mesmo fato/valor que serve de base, não caracterize hipótese de redução do lucro líquido, quer por receita omitida, quer por glosa de custos e/ou despesas, situações tipicamente submetidas ao IRPJ segundo as normas pertinentes à tributação pelo lucro real ou presumido.

Dispunha o art. 44 da Lei nº 8.541/92, na redação que lhe foi dada pelo art. 3º da Medida Provisória nº 492/94, convertida na Lei nº 9.064/95:

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

*§ 1º - O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida.*

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

Por outro lado, temos o preceito legal trazido no enquadramento legal do Auto de Infração, em relação ao imposto de renda retido na fonte, mais precisamente o art. 61 da lei nº 8.981/95:

*“Art. 61. 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, ressalvado o disposto em normas especiais.*

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

*§ 2º - Considera-se vencido o imposto de renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.*

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

Da leitura desses dispositivos, há de se concluir que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 não convivia com o art. 44 da Lei nº 8.541/92, significando dizer que, quando, ainda que por presunção, o rendimento era distribuído aos sócios tinha aplicação o art. 44, nunca o art. 61.

Confirmando essa afirmação, temos a disposição expressa no art. 62 da mesma Lei nº 8.981/95, nos seguintes termos:

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

Houve, portanto, uma clara distinção, ou seja, o art. 61 também comportava uma presunção de distribuição de recursos a sócios, desde que não pela via da omissão de receitas, mas sempre pela subtração de resultados ainda não tributados, mesmo porque não faria sentido algum tributar a presunção da distribuição na omissão de receita a 25% e a presunção de distribuição por outros meios a 35%.

Ficava, então, o art. 61, reservado para aquelas situações em que o fisco provava a existência de um pagamento, cujo beneficiário ou causa não restasse comprovada.

Vamos, agora, ao que ficou estabelecido após a edição do art. 24 da Lei nº 9.249/96, que revogou o art. 44 da Lei nº 8.541/92.

*Art. 24 - Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida à pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.*

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

*§ 2º - O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.*

(...)

*Art. 36 - Ficam revogadas as disposições em contrário, especialmente”:*

(...).

IV - os art. 43 e 44 da Lei nº. 8.541, de 23 de dezembro de 1992;

(...)”.

Portanto, com a edição da Lei nº 9.249/96, surge clara a opção do legislador pela adoção da tributação segregada, ou seja, se o rendimento foi tributado na pessoa jurídica não será mais tributado, não só na pessoa física como em outra pessoa jurídica, eventual e presumidamente beneficiárias.

Nesse novo quadro, temos o desaparecimento do art. 44 que tinha por fim tributar as situações em que, por presunção de que a receita omitida e/ou a redução do lucro líquido era distribuída a sócios que, repetindo, não comportavam a utilização do art. 61 da Lei nº 8.981/95. Em outras palavras, significa dizer que o art. 61 da Lei nº 8.981/95, evidentemente, não pode ser aplicado às situações que anteriormente eram acobertadas pelo art. 44 da Lei nº 8.541/95.

Em sendo assim, a aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado e, o que é mais importante, desde que o mesmo fato/valor que servir de base, não caracterize hipótese de redução do lucro líquido, quer por receita omitida, quer por glosa de custos e/ou despesas, situações tipicamente submetidas ao IRPJ segundo as normas pertinentes à tributação pelo lucro real e ao lucro presumido.

Não é outra, ainda que por outro enfoque e por via de raciocínio diverso, a conclusão a que chegou o ilustre professor José Antonio Minatel em seu artigo publicado na Revista Dialética, o qual reproduzimos parte, *litteris*:

“Só depois de esgotadas essas verificações elementares, será possível promover o adequado enquadramento da situação fática à hipótese normativa que lhe corresponda. Essa cautela é recomendada para que se evitem os excessos costumeiramente praticados pelos agentes do Fisco, mormente quando deparam com pagamentos registrados como custo ou despesa na escrituração contábil da empresa fiscalizada, em que os reais beneficiários não se encontram identificados a contento. Nessa específica hipótese, estando a empresa na sistemática do lucro real para tributação de seus resultados pelo Imposto de Renda, o procedimento fiscal culmina, via de regra, com a lavratura de autos de infração para exigência de IRPJ e CSLL, acrescidos de juros moratórios e multa aplicada de ofício (75% ou 150%), sob o fundamento de glosa da dedutibilidade de despesas/custos não comprovados.

*Concomitantemente, lavra-se outro auto de infração fundamentado no art. 61 da Lei nº 8.981/95, com exigência do malfadado IR-Fonte de 35%, acrescido, também, de juros e nova multa aplicada de ofício (75% ou 150%), agora sob o fundamento de que os mesmos gastos, contabilizados como custos/despesas, estão acobertando pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado.*

Evidente que há exageros e não se pode compactuar com a sobreposição e penalidades sancionando a mesma conduta.

Com efeito, ante a não-comprovação dos gastos contabilizados como custos/despesas, está legitimada a formalização de exigência do IRPJ e da CSLL indevidamente reduzidos, sendo pertinente que essa conduta que ocasionou indevida redução de tributos seja sancionada com a imposição de multa de ofício (75% ou 150%). No entanto, não cabe outra penalidade sobre a mesma constatação fática, sendo indevida a exigência de 35% a título de IR-Fonte sob o pressuposto de falta de identificação do beneficiário do pagamento da mesma operação que teve a dedutibilidade negada, pois essa exigência tem nítido caráter de penalidade, como já demonstrado.

Mais grave ainda é ver essa penalidade pecuniária de 35% travestida de tributo ser gravada com nova penalidade, uma vez que sobre o valor do IR-Fonte exigido no auto de infração é calculada nova multa de ofício (75% ou 150%).

Lamentavelmente, lançamentos contaminados com essa grave deformação têm sido confirmados, sem mais reflexão, pelos órgãos encarregados de solucionar os conflitos entre Fisco e contribuinte, como se vê do pronunciamento da 4.ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, aqui reproduzido na parte atinente à matéria em estudo, verbis:

*‘PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO – PAGAMENTO EFETUADO A BENEFICIÁRIO SEM CAUSA - PAGAMENTOS EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO OU CAUSA - NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS - ARTIGO 61 DA LEI nº 8.981, DE 1995 - CARACTERIZAÇÃO. A pessoa jurídica que efetuar pagamento a beneficiário não identificado ou não comprovar a operação ou a causa dos pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, bem como não comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços, referidos em documentos emitidos por pessoa jurídica considerada ou declarada inapta, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento a beneficiário não identificado e/ou pagamento a beneficiário sem causa. O ato de realizar o pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, conforme o disposto no art. 61 da Lei nº. 8.981, de 1995’.*

Agride a estrutura da regra jurídica do Imposto sobre a Renda a afirmação final contida na ementa de que “o ato de realizar pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte”. A afirmação estará a salvo se vista a referida incidência com caráter de penalidade, para a qual o ato de realizar pagamento a beneficiário não identificado é que lhe dá tipicidade.

Portanto, é imperioso admitir que há limites e condições para a aplicação da penalidade prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95, a qual, quando cabível, deve ser vista com a mesma natureza da

chamada “multa isolada”, sendo certo que sua aplicação por meio de lançamento de ofício (auto de infração) não comporta novo cálculo de multa sobre multa, sendo totalmente inadequada à imposição de multa de ofício de 75% ou 150% sobre o valor da penalidade quantificada em 35% do valor do pagamento sem causa, ou a beneficiário não identificado.

O grifo em quando cabível é para deixar registrado, pedindo vênua pela ênfase em discurso repetitivo, que essa penalidade de 35% do art. 61 da Lei nº 8.981/95 somente pode ser aplicada quando não houver exigência concomitante de tributo (IRPJ e CSLL) sobre a mesma operação, pois, nessa hipótese, a formalização de exigência de cunho tributário com a imposição da penalidade correspondente, que é o objetivo primeiro da administração tributária, absorve a multa isolada prevista para idêntica conduta.

*Em conclusão, a imposição da multa isolada de 35% só é adequada para sancionar condutas que impeçam a identificação da causa ou do beneficiário de pagamento, praticada por pessoas jurídicas não submetidas à tributação pelo lucro real ou presumido.”*

**(Grifei)**

Desse ensaio, dentre outras lições, podemos extrair que é absolutamente vedada à possibilidade de escolha, ou seja, se cabível a tributação pelo IRPJ e CSLL por redução do lucro líquido, não pode a autoridade lançadora simplesmente abandonar essa tributação para eleger a mais gravosa contida no art. 61 em comento e, muito menos e pelos mesmos motivos, lançar as duas exações. Isto porque e, por óbvio, a Lei nº 8.981/95 não revogou as normas que regem a tributação pelo lucro real e lucro presumido.

Com essa ordem de idéias, manifesta-se inarredável a conclusão de que o lançamento de ofício ora vergastado deve ser anulado quanto ao IRRF, em face da evidente impossibilidade jurídica de concomitância com a tributação decorrente da glosa de custos e despesas por parte da fiscalização.

Por todo o exposto, voto por dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do Contribuinte relativamente à "exigência do IR/Fonte sobre pagamentos sem causa quando já houve a glosa dos custos/despesas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa