



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

Processo nº 13896.723093/2016-24
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-003.215 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2018
Matéria GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS
Recorrente SETEC TECNOLOGIA S/A E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO OU ADMINISTRADOR. ART. 135, INC. III DO CTN. NATUREZA PESSOAL X SOLIDARIEDADE. EXCLUSÃO DA PESSOA JURÍDICA DO POLO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE.

De acordo com a jurisprudência do STJ, a atribuição de responsabilidade aos sócios-gerentes, nos termos do art. 135, inc. III, não exclui sujeição passiva da pessoa jurídica.

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. DIRETOR. ART. 135, III DO CTN. CARACTERIZAÇÃO.

Restando comprovado que o sócio era também diretor da pessoa jurídica autuada, e que tinha participação direta ou indireta em diversas empresas envolvidas nas fraudes apuradas pela fiscalização, caracterizando a infração a lei e/ou contratos, revela-se correta a atribuição da responsabilidade solidária.

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. EXIGÊNCIA CUMULADA COM IRPJ E CSSL APURADOS EM FACE DA GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS CONSIDERADAS INIDÔNEAS. CABIMENTO.

O art. 61 da Lei nº 8.981/1995, alcança todos os pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou cuja operação ou causa não é comprovada, independente de quem seja o real beneficiário dele (sócios/acionistas ou terceiros, contabilizados ou não), elegendo a pessoa jurídica responsável pelo pagamento efetivamente comprovado como responsável pelo recolhimento do imposto de renda devido pelo beneficiário, presumindo-se que assumiu o ônus pelo referido pagamento.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ESTIMATIVAS. CUMULAÇÃO DAS PENALIDADES. POSSIBILIDADE.

A luz do princípio da legalidade e tendo em conta a redação atual da Lei 9.430, art. 44, incisos I e II, não cabem mais questionamentos respeitantes à aplicação concomitante das multas de ofício, pelo lançamento do imposto e da contribuição anuais, e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APRESENTAÇÃO DE CONFISSÃO EM TERMO DE COLABORAÇÃO PREMIADA OU ACORDO DE LENIÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 138 DO CTN. AUSÊNCIA DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS.

O instituto da denúncia espontânea, como o próprio nome revela, depende exclusivamente da ação do sujeito passivo, tanto no que se refere à confissão do tributo quanto ao seu pagamento ou depósito, quando este dependa de apuração. Cabe ao contribuinte retificar suas declarações de rendimentos, refazer suas apurações e efetuar o pagamento dos tributos devidos, ou o seu depósito, caso haja dúvida quanto ao montante total devido. Verificando-se, tão somente, a confissão dos crimes praticados ao Ministério Público Federal e à Justiça Federal que, posteriormente, ensejaram apurações por parte do Fisco Federal dos tributos devidos em face das irregularidades a ele comunicadas pelos órgão de investigação e da Justiça, sem que o contribuinte tenha se antecipado a qualquer procedimento fiscal e adotado as medidas necessárias para a denúncia espontânea das obrigações tributárias perante o Fisco, esta não se configura.

IRPJ/CSLL. GLOSA DE DESPESAS DECORRENTES DE ILÍCITO PENAL. PAGAMENTOS DE VANTAGENS INDEVIDAS. REPARAÇÃO DE DANOS OU RESSARCIMENTOS EM FACE DE ACORDOS DE COLABORAÇÃO PREMIADA OU DE LENIÊNCIA. EXCLUSÃO DA BASE TRIBUTÁVEL GLOSADA RELATIVA A FATOS GERADORES OCORRIDOS EM PERÍODOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Ainda que as despesas glosadas sejam derivadas de desvios de recursos da empresa autuada para pagamentos de vantagens indevidas a terceiros, a sua indedutibilidade decorre essencialmente do fato de que não se enquadram como despesas efetivamente realizadas que reduziram indevidamente o resultado tributável dos exercícios fiscais sob apuração. Assim, a reparação de danos causados em decorrência dos ilícitos confessados ou a devolução de valores fixados em Termos de Colaboração Premiada ou em Acordos de Leniência, tem natureza completamente distinta das despesas originalmente deduzidas e não podem impactar a apuração de tributos de períodos já encerrados. Os fatos geradores complexivos do IRPJ e CSLL dos períodos em que ocorreram as infrações devem ser escoimados dos valores que afetaram indevidamente a base de cálculo dos tributos devidos, não podendo ser afetados retroativamente por quaisquer fatos, voluntários ou não que tenham sido praticados em momento posterior, visando a purgar total ou parcialmente os ilícitos penais cometidos e a atenuar a imposição de penalidades, seja na esfera administrativa ou judicial.

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA. RECURSOS DESVIADOS MEDIANTE INTERPOSIÇÃO DE TERCEIROS COM FINALIDADE ILÍCITA DE PAGAMENTO DE VANTAGENS INDEVIDAS.

Os pagamentos a diversas empresas por serviços que não foram efetivamente prestados, efetuados como meios preparatórios para o desvio dos recursos que seriam posteriormente empregados nos pagamentos de vantagens indevidas a terceiros (propina), embora identifique sua finalidade não validam sua causa primária. Estes pagamentos não tem causa (no sentido econômico), pois não correspondem a serviços efetivamente prestados. Além disso, os reais beneficiários de tais recursos não são identificados nestas operações, pois estão encobertos por documentos que apontavam outros beneficiários (as emitentes das notas fiscais) dos pagamentos.

IRPJ/CSLL. DESPESAS GLOSADAS. PAGAMENTOS DE SUBORNOS OU PROPINAS. VIOLAÇÃO À ORDEM ECONÔMICA E OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA E DA LIVRE CONCORRÊNCIA. INDEDUTIBILIDADE.

Inadmissível a pretensão da recorrente de equiparar pagamentos com vistas ao cometimento de atos de corrupção à despesas necessárias e decorrentes das atividades normais e usuais da empresa, como comissões sobre vendas. O pagamento de subornos a agentes públicos ou privados atenta contra a função social da empresa consagrada no direito brasileiro e ofende os princípios constitucionais voltados para assegurar a ordem econômica fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa. Os atos concernentes ao pagamento de propinas a agentes públicos e privados, atentam diretamente contra a função social da empresa e à liberdade concorrencial e, por óbvio, é inadmissível que os efeitos econômicos de tais infrações, por mera liberalidade do administrador da companhia, sejam compreendidos como necessários ao desenvolvimento das atividades normais e usuais da empresa.

CSLL. BASE DE CÁLCULO. GLOSA DE DESPESAS. INEXISTÊNCIA DE FATO DA DESPESA. CABIMENTO.

A base de cálculo da CSLL tem como ponto de partida o resultado líquido apurado na contabilidade. Assim, as despesas comprovadamente inexistentes não podem compor o resultado líquido do exercício, do qual parte a apuração tanto do IRPJ quanto da CSLL. Os atos ilícitos não podem produzir quaisquer efeitos tributários na apuração do resultado dos exercícios fiscalizados. É remansosa a jurisprudência administrativa no sentido de dar o mesmo efeito à CSLL na glosa de despesas fictícias da base de cálculo do IRPJ.

IRPJ/CSLL. GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Constatado que os pagamentos feitos, em face de contratos firmados com empresas do mesmo grupo familiar, que não apresentam nenhuma estrutura administrativa, técnica ou operacional, estão dissociados de qualquer prova de efetiva prestação dos serviços, resta caracterizada a natureza fictícia das despesas contabilizadas, impondo-se sua glosa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e o pedido de perícia, e, no mérito, a) por unanimidade, em manter a responsabilidade solidária dos sujeitos passivos arrolados e em manter as exigência do IRPJ e CSLL; e, b) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso quanto à exigência de IRRF e à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, vencidos os conselheiros Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias (relator). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Carlos César Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração lavrados em face de Setec Tecnologia S/A e dos coobrigados Augusto Ribeiro de Mendonça Neto e Roberto Ribeiro de Mendonça, através dos quais foram constituídos créditos tributários de IRPJ, CSLL e IRRF, com a aplicação das penalidades previstas na legislação.

A acusação fiscal que consta do Termo de Verificação Fiscal de fls. 6.707 e seguintes foi muito bem resumida no acórdão proferido pela DRJ de Brasília (DF) e, por isso, pede-se vênica para transcrever o que constou daquela decisão:

Reporto-me ao Termo de Verificação Fiscal (TVF), fls. 06707/06830, no qual a fiscalização detalha todo o procedimento adotado durante os trabalhos de auditoria, que, ao final, resultou no presente lançamento.

No referido Termo, a autoridade fiscal inicia seu relato demonstrando os dados da contribuinte, o histórico da Operação Lava Jato, demonstrando os termos de delação premiada firmados pelos dirigentes da contribuinte no âmbito do Poder Judiciário.

A seguir, descreve suas ações na fiscalização para verificar o adimplemento das obrigações tributárias por parte da contribuinte, citando várias empresas em que não se conseguiu comprovar a efetivação de prestação de serviços por parte dessas empresas à contribuinte.

Em suas conclusões, a fiscalização demonstra o que verificou na atividade da autuada:

- 1. Custos e despesas não comprovadas, relacionados às empresas e os respectivos motivos para sua conclusão;*
- 2. Deduções indevidas de custos e despesas na apuração do Lucro Real e Falta de recolhimento de IRPJ/CSLL sobre base de cálculo estimada;*
- 3. IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados, pagamentos sem causa ou operação não comprovada.*

Por fim, a fiscalização relata as infrações apuradas, a qualificação da multa de ofício e a responsabilidade passiva solidária dos dirigentes da empresa.

Ao serem intimados, os ora Recorrentes apresentaram Impugnações administrativas apartadas, cujas argumentações foram assim descritas no acórdão recorrido:

DA IMPUGNAÇÃO:

A contribuinte e os responsáveis solidários foram cientificados dos autos de infração, em 26/10/2016, fls. 06912, e 25/10/2016, fls. 6913 e 6914, respectivamente.

Todos os sujeitos passivos apresentaram impugnações, em 25/11/2016, fls. 06917, 07053 e 07269.

Faremos relato sintético de cada impugnação, iniciando pela contribuinte.

IMPUGNAÇÃO DA CONTRIBUINTE SETEC TECNOLOGIA S/A:

A contribuinte inicia sua impugnação apresentando os fatos e afirmando que o lançamento não merece prosperar.

Como primeira razão para sua conclusão a impugnante alega que há erro na identificação do sujeito passivo, pois os responsáveis solidários, Augusto Ribeiro de Mendonça Neto e Roberto Ribeiro de Mendonça, figuram como sujeito passivo com amparo no art. 135, III, do CTN, o que leva às suas responsabilidades exclusivas e não solidárias, retirando a impugnante do pólo passivo da obrigação.

Prosseguindo, a impugnante alega que não houve comprovação cabal da ocorrência de dolo, o que impossibilita a aplicação da multa qualificada.

Ponto interessante constante da defesa é que a impugnante alega:

“Não se desconhece que houve pagamentos de vantagens ilícitas nos episódios investigados naquela operação, mas não se pode a partir dessa constatação considerar que, automaticamente, também houve dolo no sentido fiscal, a ensejar a aplicação da penalidade majorada.”

O dolo existente, quando muito, ocorreu por parte dos agentes que “solicitaram as comissões”. Os fatos descritos não tiveram como motivação a vontade de se ocultar o fato gerador.

Termina esse tópico alegando que não havendo dolo (intenção de lesar o fisco), ainda que os pagamentos tenham decorrido de ilícitos outros (formação de cartel ou vantagens indevidas), é certo que cabe ao fisco provar especificamente o dolo em matéria tributária, de modo que a singela acusação fazendária, desprovida da prova do referido dolo, não pode por si só autorizar a aplicação da multa de ofício agravada prevista no § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96.

Aduz que há impossibilidade de exigência do IRRF sobre pagamento sem causa efetuado por terceiros – erro na identificação do sujeito passivo.

Chega a essa conclusão devido aos pagamentos terem sido efetuados por outra pessoa jurídica, em sua visão.

Para a impugnante, as empresas que efetuaram os pagamentos são diversas, não havendo qualquer pagamento realizado pela SETEC, o que demonstraria erro de identificação do sujeito passivo.

Conclui afirmando que se trata de nítido erro na identificação do sujeito passivo, vez que somente as empresas TIPUANA e PROJETEC poderiam ser autuadas pela ausência de retenção do IRRF sobre os pagamentos mencionados no Termo de Verificação da Ação Fiscal, sendo nulo o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN.

*Em outro ponto alega a **impossibilidade da exigência concomitante do IRRF por pagamento sem causa e IRPJ/CSLL em razão da glosa de despesas.***

Para a impugnante seria incompatível a glosa das despesas e o lançamento do IRRF, o que configura um “bis in idem”, procedimento vedado pela legislação nacional.

***Refuta a cominação concomitante da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento sobre a base estimada,** pois alega que o recolhimento de estimativa seria etapa preparatória para o ato de recolher o imposto no fim do ano.*

Em assim, sendo, pela teoria da absorção a conduta meio deve ser absorvida pela conduta principal.

Adiciona o argumento de que as duas exações têm a mesma base de cálculo, configurando, novamente, “bis in idem”. Em todas as alegações citadas a impugnante anexa decisões administrativas, para justificar seus argumentos.

***Alega a impugnante que ela e o responsável solidário Augusto Ribeiro de Mendonça praticado denúncia espontânea**, pois, celebraram acordo de delação premiada com o Ministério Público Federal (MPF), o que justificaria a aplicação do regime do art. 138 do CTN, eis que aquele comando estimula a denúncia espontânea da infração com a eliminação da penalidade potencialmente aplicável ao caso concreto, ainda que – como no caso em tela – o montante do tributo dependa de apuração posterior (segundo a parte final do “caput” do art. 138 do CTN).*

*Continuando, para a impugnante há **inviabilidade de exigência de impostos sobre os pagamentos devolvidos na operação “Lava Jato”**, pois os pagamentos de vantagens indevidas nas licitações da PETROBRÁS foram anulados na medida que houve o ressarcimento aquela empresa conforme documentação anexa (Doc 5), o que levaria a necessidade de estorno dos pagamentos e a conseqüente reversão de toda e qualquer exigência fiscal.*

A devolução da renda retira a capacidade contributiva da contribuinte, permitindo a exclusão, da base de cálculo do IR, do valor efetivamente devolvido.

Insiste no ponto, afirmando que se terceiros beneficiários da renda poderiam excluí-la de sua renda tributável, a parcela porventura devolvida, com muito mais razão a fonte pagadora também tem este direito à exclusão.

Anexa decisões administrativas que estariam de acordo com sua interpretação.

Conclui defendendo que a devolução do numerário, na esteira dos acordos de leniência, impõe considerar igualmente revertida a possibilidade de exigência de IRPJ e de CSLL por suposta redução indevida do lucro líquido na apuração do lucro real – da mesma forma com que a devolução opera um verdadeiro estorno do suposto pagamento sem causa para fins de incidência do IRRF aqui combatido.

*Aduz que o **IR sobre pagamentos sem causa não pode ser exigido com amparo em causa meramente ilícita**, pois a causa seria ilícita, mas não sem causa, impedindo a aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981/95.*

Em sua ótica, o IRRF por pagamento sem causa é inexigível se houver uma causa, mesmo que esta seja ilícita.

Anexa decisões administrativas que estariam de acordo com sua interpretação.

*Afirma que possui **direito à dedução das despesas atinentes aos pagamentos indevidos (comissões) a terceiros investigados por***

corrupção na operação “Lava Jato”, pois o Regulamento do Imposto de Renda (RIR), Decreto 3.000/99, permite deduzir despesa necessária, não importa se ilícita.

Ademais, é necessário deduzir as despesas vinculadas as receitas. As vantagens indevidas se assemelham a comissões sobre as vendas. Sem essas comissões a requerente não teria conseguido os contratos com a PETROBRÁS, e nem as receitas auferidas, motivo suficiente para a dedução pleiteada.

*Alega, ainda que **há distinção entre as regras de dedutibilidade de despesas para fins de IRPJ e para fins de CSLL**, pois para fins de CSLL não vale analisar se a despesa é ou não necessária.*

Anexa decisões administrativas que, em seu entender, vão ao encontro de sua alegação.

Portanto, ainda que prevaleça, no caso destes autos, a indedutibilidade de gastos ou dispêndios para fins de IRPJ – o que se admite apenas por amor aos debates – mesmo assim não prevalecerá a indedutibilidade para fins de CSLL, cujas regras são específicas e, portanto, não estão adstritas aos critérios do art. 299 do RIR.

*Em outro ponto, a impugnante alega **impossibilidade de cobrança do IRPJ/CSLL/IRRF sobre os repasses de recursos à One Comunicação e Is Marketing**, pois, em síntese, os valores pagos a essas empresas são **meros repasses**.*

Esclarecendo, segundo a impugnante, a fiscalização concluiu que os recursos desviados da Petrobrás foram direcionados pelo Consórcio INTERPAR a partir de contratos fictícios celebrados com a SETEC, e desta repassados às empresas, para o pagamento da propina, configurando-se, portanto, em meros repasses de recursos advindo do consórcio. não havendo que se falar em, pagamento sem causa.

Anexa decisões administrativas que, em seu entender, vão ao encontro de sua alegação.

A fiscalização não deveria ter considerado esses pagamentos como despesas, nem considerar os valores repassados pelo consórcio como receita.

*Ponto interessante é que a própria impugnante afirma que “não obstante a **contabilização dos valores autuados tenha se dado de acordo com a roupagem jurídica de prestação de serviços**, e a despeito da descon sideração daquele negócio jurídico, a autoridade fiscal não poderia ter atribuído efeitos tributários diversos aos fatos atestados em seu relatório circunstanciado, os quais não são geradores da obrigação de pagar o IRPJ, a CSL e o IRRF.*

A fiscalização, por fim, deveria ter considerado no caso o princípio da consunção, onde as transações realizadas pela SETEC configuraram apenas um meio para a consecução do

ilícito praticado pelo Consórcio e as respectivas empresas no âmbito do pagamento de vantagens indevidas exigidas pelos agentes públicos vinculados à Petrobrás. Assim, inviável a nova acusação fiscal com fulcro no art. 61 da Lei 8.981/95, sob pena de dupla incriminação (bis in idem).

Continuando, a impugnante discorda da conclusão fiscal sobre a indedutibilidade das despesas decorrentes do contrato firmado com a TRUMP, MIL e LGC envolvendo a prestação de serviços, assim como defende a inviabilidade de exigência de IRRF por pagamento sem causa, pois, em síntese, a impugnante alega que a fiscalização critérios completamente subjetivos para desclassificar os contratos, como, por exemplo, o fato de ter havido a contratação de mais de uma consultoria para a realização de serviços similares, bem como o valor envolvido nos contratos, imiscuindo-se no seu escopo para questionar os resultados dos serviços prestados à requerente.

Para a impugnante a fiscalização aplicou indevidamente a norma antielisiva insculpida no parágrafo único do art. 116 do CTN.

Anexa decisões administrativas que, em seu entender, vão ao encontro de sua alegação.

Além do mais, no caso do IRRF não é admissível desprezar o contrato firmado para dizer que o pagamento não teve causa e o dolo não teria sido comprovado, para a qualificação da multa.

Alega, também, a impugnante que a fiscalização cometeu equívoco, ao decidir sobre a indedutibilidade das despesas decorrentes do contrato firmado com a ENERGEX, SINERGIA, YELLOWWOOD, MSML, PATACCAS e CMX, assim como /inviabilidade de exigência de ir na fonte por pagamento sem causa. As acusações da fiscalização são lacônicas, fundamentadas em relação de parentesco entre os dirigentes da empresas, único fundamento para concluir pela ausência de prestação de serviços pelas empresas MSML, ENERGEX, YELLOWWOOD, PATACCAS, SINERGIA, todas pertencentes ao grupo familiar do Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto.

Segundo o art. 142 do CTN o dever de demonstrar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é, privativamente, da autoridade fiscal e a fiscalização não demonstrou razões e fatos para provar o que alega.

A multa qualificada, aplicada neste levantamento, é totalmente descabida, em face da ausência de qualquer das condutas ali tipificadas: sonegação, fraude ou conluio no intuito (dolo específico) de camuflar os fatos geradores das obrigações tributárias.

Há equívocos na fundamentação da exação, o que leva à nulidade da exação.

Anexa decisões administrativas que, em seu entender, vão ao encontro de sua alegação.

*Por fim, a impugnante **defende a necessidade de produção de prova pericial** para os contratos de prestação de serviços de consultoria celebrados com a TRUMP Consultoria, Representações e Participações LTDA, MIL Consultoria e Assessoria LTDA., LZG CONSULTING Consultoria e Gestão Empresarial LTDA, apresentando quesitos e indicando assistente, a fim de que se conclua pela realização, ou não dos serviços prestados.*

Ressalte-se que os quesitos apresentados buscam identificar o escopo dos serviços propostos nos contratos; como foi realizada a contabilização desses serviços; se houve emissão de notas fiscais.

Por fim, solicita, em síntese, acolhimento e a decretação da procedência de sua impugnação.

**IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO
ROBERTO RIBEIRO DE MENDONÇA:**

O responsável solidário inicia sua impugnação apresentando os fatos e afirmando que o lançamento não merece prosperar.

Quanto às questões de mérito, o responsável apresenta as mesmas alegações já apresentadas pela contribuinte, motivo de não transcrevê-las e decidi-las em conjunto.

*Quanto à responsabilidade solidária, este impugnante **contesta a solidariedade existente**, tanto por sua fundamentação legal quanto sobre sua inclusão, pois afirma que não há qualquer prova e motivo na acusação que lhe possa imputar essa responsabilidade, **sendo ela, caso exista, somente do outro responsável indicado, Augusto Ribeiro de Mendonça Neto.***

Por fim, solicita, em síntese, acolhimento e a decretação da procedência de sua impugnação.

**IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO
AUGUSTO RIBEIRO DE MENDONÇA NETO:**

O responsável solidário inicia sua impugnação apresentando os fatos e afirmando que o lançamento não merece prosperar.

Quanto às questões de mérito, o responsável apresenta as mesmas alegações já apresentadas pela contribuinte, motivo de não transcrevê-las e decidi-las em conjunto.

*Quanto à responsabilidade solidária, também, **contesta a solidariedade existente**, tanto por sua fundamentação legal quanto sobre a inclusão do outro responsável solidário, Roberto Ribeiro de Mendonça, sendo a responsabilidade, **caso exista, somente sua.***

Por fim, solicita, em síntese, acolhimento e a decretação da procedência de sua impugnação.

Contudo, quando da análise dos argumentos apresentados pelo contribuinte e pelos coobrigados pelo pagamento do crédito tributário, a Delegacia de Julgamento de Brasília, nos termos consignados no acórdão nº 03-76.851, de 15/09/2017, considerou como improcedentes as impugnações apresentadas, tendo a decisão recebido a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO A responsabilidade do art. 135, III, do CTN é do tipo solidária, ou seja, se o representante/diretores da contribuinte for colocado no pólo passivo, isto não exclui a contribuinte da responsabilidade dos tributos e multas apurados.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO À LEI. PROVA. COMPROVAÇÃO.

Existindo prova de que os administradores da contribuinte pessoa jurídica agiram com infração à lei, exsurge a responsabilidade tributária solidária prevista no art. 135, inciso III, do CTN.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PADRÃO. CONCOMITÂNCIA.

À autoridade administrativa não é dada opção de não aplicar as leis vigentes. Ademais, as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Não há coincidência de motivação entre as penalidades, sendo distintas tanto as suas causas, quanto os seus fundamentos legais.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

No presente caso, a impugnante busca provar, por perícia, fatos que já foram, por diversas e diversas vezes, questionados pela

fiscalização, com vários prazos concedidos e que poderia ser provado na impugnação.

Como nada provou até o momento, prescindível a perícia.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

Para se comprovar uma despesa para o IRPJ ou para a CSLL, de modo a torná-la dedutível, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É requisito essencial para a sua dedutibilidade a comprovação da efetiva prestação do serviço, com documentação hábil e idônea.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de lançamento reflexo realizado com base nos mesmos fatos, a decisão prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2012, 2013

IRRF. PRESSUPOSTOS DO ART. 61 DA LEI Nº 8.981/95 PARA COBRANÇA.

Comprovado pelo Fisco o pagamento sem causa, sobre este incide a norma prevista no art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995, para cobrança do IRRF.

BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU QUANDO REFERIR-SE A OPERAÇÃO OU CAUSA NÃO COMPROVADA.

Se sujeita à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, com alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiro ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, ainda que esse pagamento resultar em redução do lucro líquido da empresa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ao serem intimados do teor do acórdão proferido, os Recorrentes - contribuinte e coobrigados - apresentaram os competentes Recursos Voluntários, nos quais, em

síntese, repisam os argumentos apresentados em sede de impugnação, requerendo, ao final, a improcedência do lançamento dos créditos tributários

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Trata-se de apreciar os Recursos Voluntários em face da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF).

Deve-se ressaltar, de pronto, que este colegiado - 2ª Turma, 3ª Câmara da 1ª Seção - já apreciou as mesmos fundamentos apresentados pelos Recorrentes, quando do julgamento dos Recursos apresentados nos autos de nº 13896.723534/2015-15 (acórdão nº 1302-002.788). Na decisão proferida, de relatoria do ilustre presidente desta Turma - Luiz Tadeu de Matosinho Machado - os pedidos dos Recorrentes foram julgados, na integralidade, como improcedentes e o Recurso de Ofício não foi conhecido, por estar abaixo do valor de alçada para recebimento.

Assim, na medida da possível e se concordando com o que restou decidido naqueles autos, se reproduzirá as bem tecidas razões de decidir daquele julgado, em especial nos pontos em que houve unanimidade no entendimento do colegiado.

Há de se ressaltar, ainda, que os argumentos lançados nos apelos se confundem na maior parte, em que pese, em alguns casos, terem sido apresentados em ordens diversas pelos Recorrentes. De toda sorte, as razões recursais serão analisadas em conjunto quando se repetirem.

DA TEMPESTIVIDADE

Como se denota dos autos, a Recorrente, SETEC TECNOLOGIA S/A foi intimada do teor do acórdão recorrido, via intimação eletrônica, em 03/10/2017 (fl. 7.556), apresentando o Recurso Voluntário ora analisado no dia 03/11/2017 (comprovante de fl. 7.561), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, tendo em vista o feriado nacional de 02 de Novembro.

Por sua vez, o coobrigado Augusto Ribeiro de Mendonça Neto foi intimado, via AR, no dia 09/10/2017 (fl. 7.559), apresentando o Recurso Voluntário no dia 01/11/2017 (fl. 7.678). Já o coobrigado Roberto Ribeiro de Mendonça recebeu a intimação também por AR no dia 06/10/2017 (fl. 7.558), juntando aos autos o RV no dia 01/01/2017 (fl. 7.610). Ambos os Recursos foram apresentados dentro do prazo de 30 dias fixados na legislação.

Assim, por cumprir os demais requisitos de admissibilidade, os Recursos Voluntários devem ser conhecidos e analisados por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

DO ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DOS SUJEITOS PASSIVOS EM FACE DA IMPUTAÇÃO E RESPONSABILIDADE DOS DIRETORES.

DA ALEGAÇÃO DE ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

A Recorrente, SETEC TECNOLOGIA, alega que há erro na sua indicação como sujeito passivo, pois a responsabilidade atribuída aos administradores Augusto Ribeiro de Mendonça Neto e Roberto Ribeiro de Mendonça pelos débitos aqui discutidos, com base no art. 135 do CTN é de natureza pessoal e exclusiva.

Em síntese, o Recorrente insurge-se com relação à imputação de sua responsabilidade, juntamente com a dos sócios Augusto Ribeiro de Mendonça Neto e Roberto Ribeiro de Mendonça, ao argumento de que a solidariedade não pode ser presumida e que a responsabilidade do artigo 135, inciso III do CTN é pessoal do agente que cometeu alguma das condutas listadas no referido dispositivo. Desta forma, alega que não deveria constar no polo passivo da obrigação tributária, já que, como mencionado, a responsabilidade daqueles sócios seria pessoal e exclusiva.

Inicialmente, deve-se pontuar que, pela leitura dos artigos do Código Tributário Nacional, a sujeição passiva (um dos critérios que compõe a Regra Matriz de Incidência Tributária) pode ser divida entre o contribuinte e o responsável. Neste sentido, é a redação do artigo 121 do CTN:

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 caso do representante da sociedade, dentre eles os administradores, a responsabilidade pessoal pelo pagamento do crédito tributário se dará quando houver atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Esta é a inteligência do artigo 135, inciso III do CTN. Confira-se:

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:

(...)

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

E este julgador tem convicção de que, quando o dispositivo legal fala em responsabilidade "pessoal" do agente, uma vez identificadas alguma das condutas elencadas no citado dispositivo, a responsabilidade pelo pagamento do tributo passa a ser apenas daquele agente, excluindo-se a responsabilidade da pessoa jurídica contribuinte, que, em última análise, é lesada pela conduta dolosa de quem a representa.

Assim, como bem colocado no Recurso Voluntário apresentado, não estaria correto em se falar em responsabilidade solidária e, sim, em responsabilidade pessoal, como a interpretação, não só literal, mas sistemática do ordenamento jurídico impõe.

Contudo, em que pese a posição pessoal deste conselheiro, o entendimento que prevalece nas decisões do Poder Judiciário, ao contrário do que foi alegado no Recurso Voluntário, é no sentido de que, uma vez identificadas condutas dos agentes elencados no artigo 135, III do CTN, é válida a indicação destes, juntamente com a pessoa jurídica que representam, no pólo passivo da obrigação tributária. Neste sentido, veja-se decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA X RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE. EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA. CUMULAÇÃO SUBJETIVA DE PEDIDOS/DEMANDAS.

1. Não se conhece do Recurso Especial em relação à ofensa ao art. 535 do CPC quando a parte não aponta, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF.

2. A controvérsia tem por objeto a decisão do Tribunal de origem, que determinou a exclusão da pessoa jurídica do polo passivo de Execução Fiscal, em decorrência do redirecionamento para o sócio-gerente, motivado pela constatação de dissolução irregular do estabelecimento empresarial.

3. Segundo o sucinto acórdão recorrido, "a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, é pessoal, e não solidária nem subsidiária", de modo que, "com o redirecionamento, a execução fiscal volta-se exclusivamente contra o patrimônio do representante legal da pessoa jurídica, a qual deixa de responder pelos créditos tributários".

4. O decisum recorrido interpretou exclusivamente pelo método gramatical/literal a norma do art. 135, III, do CTN, o que, segundo a boa doutrina especializada na hermenêutica, pode levar a resultados aberrantes, como é o caso em análise, insustentável por razões de ordem lógica, ética e jurídica.

***5. É possível afirmar, como fez o ente público, que, após alguma oscilação, o STJ consolidou o entendimento de que a responsabilidade do sócio-gerente, por atos de infração à lei, é solidária.** Nesse sentido o enunciado da Súmula 430/STJ: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente."*

6. O afastamento da responsabilidade tributária decorreu da constatação de que, em revisão do antigo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, a inadimplência não deve ser

considerada ato ilícito imputável ao representante da pessoa jurídica. No que concerne diretamente à questão versada nestes autos, porém, subjaz implícita a noção de que a prática de atos ilícitos implica responsabilidade solidária do sócio-gerente.

7. Merece citação o posicionamento adotado pela Primeira Seção do STJ no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial 174.532/PR, segundo os quais "Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei".

8. Isto, por si só, já seria suficiente para conduzir ao provimento da pretensão recursal. Porém, há mais a ser dito.

9. Ainda que se acolha o posicionamento de que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN - por ser descrita como pessoal - não pode ser considerada solidária, é improcedente o raciocínio derivado segundo o qual há exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica em caso de dissolução irregular.

10. Atente-se para o fato de que nada impede que a Execução Fiscal seja promovida contra sujeitos distintos, por cumulação subjetiva em regime de litisconsórcio.

11. Com efeito, são distintas as causas que deram ensejo à responsabilidade tributária e, por consequência, à definição do polo passivo da demanda: a) no caso da pessoa jurídica, a responsabilidade decorre da concretização, no mundo material, dos elementos integralmente previstos em abstrato na norma que define a hipótese de incidência do tributo; b) em relação ao sócio-gerente, o "fato gerador" de sua responsabilidade, conforme acima demonstrado, não é o simples inadimplemento da obrigação tributária, mas a dissolução irregular (ato ilícito).

12. Não há sentido em concluir que a prática, pelo sócio-gerente, de ato ilícito (dissolução irregular) constitui causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica, fundada em circunstância independente.

13. Em primeiro lugar, porque a legislação de Direito Material (Código Tributário Nacional e legislação esparsa) não contém previsão legal nesse sentido.

14. Ademais, a prática de ato ilícito imputável a um terceiro, posterior à ocorrência do fato gerador, não afasta a inadimplência (que é imputável à pessoa jurídica, e não ao respectivo sócio-gerente) nem anula ou invalida o surgimento da obrigação tributária e a constituição do respectivo crédito, o qual, portanto, subsiste normalmente.

15. A adoção do entendimento consagrado no acórdão hostilizado conduziria a um desfecho surreal: se a dissolução irregular exclui a responsabilidade tributária da pessoa jurídica,

o feito deveria ser extinto em relação a ela, para prosseguir exclusivamente contra o sujeito para o qual a Execução Fiscal foi redirecionada. Por consequência, cessaria a causa da dissolução irregular, uma vez que, com a exclusão de sua responsabilidade tributária, seria lícita a obtenção de Certidão Negativa de Débitos, o que fatalmente viabilizaria a baixa definitiva de seus atos constitutivos na Junta Comercial! 16. Dito de outro modo, o ordenamento jurídico conteria a paradoxal previsão de que um ato ilícito - dissolução irregular - , ao fim, implicaria permissão para a pessoa jurídica (beneficiária direta da aludida dissolução) proceder ao arquivamento e ao registro de sua baixa societária, uma vez que não mais subsistiria débito tributário a ela imputável, em detrimento de terceiros de boa-fé (Fazenda Pública e demais credores).

17. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. (REsp 1455490/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2014, DJe 25/09/2014)

Portanto, para que as discussões não se eternizem em âmbito administrativo, é salutar o acatamento das decisões proferidas no âmbito do Poder Judiciário, principalmente daquelas proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, mesmo que haja a convicção do equívoco interpretativo na posição tomada pelo órgão judicante.

Por isso, acompanho o entendimento da turma, que mantém a responsabilidade da pessoa jurídica, mesmo tendo sido constatada e comprovada a prática de condutas dos seus representantes, que levariam à responsabilização pessoal e exclusiva destes pelo pagamento do crédito tributário.

Ante ao exposto, REJEITA-SE a alegação de erro na identificação do sujeito passivo, para manter a sujeição passiva da contribuinte principal, ora recorrente, tal como apontada na autuação.

DA RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA AO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO AUGUSTO RIBEIRO DE MENDONÇA NETO

Como constou no acórdão proferido acórdão nº 1302-002.788, de lavra do Conselheiro Luiz Tadeu de Matosinho Machado, o responsável solidário Sr. Augusto Mendonça não contesta o vínculo de responsabilidade pelas infrações tributárias apuradas a ele conferido, mas reclama da responsabilidade atribuída aos demais sujeitos passivo, destacando que todas as infrações apuradas decorrem dos fatos apurados e confessados no âmbito da Operação Lava Jato em que ele próprio deixou clara a sua responsabilidade exclusiva pelos atos praticados, conforme consta dos Termos de Colaboração premiada que serviram de suporte às conclusões do Termo de Verificação Fiscal.

Sustenta que o sr. Roberto Ribeiro de Mendonça não tem qualquer responsabilidade nos atos praticados e que no Relatório Fiscal "*não se encontra uma só alegação que comprove ou indique qualquer vínculo com as operações realizada e tidas como ilícitas*".

Com relação à empresa Setec Tecnologia, alega que a responsabilidade a si atribuída, com base no art. 135, inc. III do CTN, é de natureza pessoal e não solidário o que impõe a exclusão da pessoa jurídica do polo passivo da demanda.

Desta feita, inexistindo qualquer questionamento por parte do responsável solidário acima indicado quanto ao seu vínculo, revela-se despiciendo analisar as suas alegações quanto aos vínculos de responsabilidade atribuídos aos demais sujeitos passivos arrolados, posto que lhe falta legitimidade para postular em seus nomes, o que, aliás, o próprio recorrente reconhece em sua petição recursal.

DA RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA AO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO ROBERTO RIBEIRO DE MENDONÇA

O recorrente alega suposta ilegalidade na atribuição de vínculo de solidariedade com a contribuinte SETEC TECNOLOGIA, na medida em que esta somente se configuraria se presentes as condições estabelecidas no art. 124 do CTN.

Sustenta que o interesse comum é o interesse jurídico e não meramente fático para a atribuição de responsabilidade solidária e que incumbia ao Fisco fazer a prova desse interesse.

Aponta que inexistente nos autos qualquer alegação que justifique o vínculo de solidariedade a si atribuído pela fiscalização e que mesmo diante da farta documentação acerca dos fatos, motivos e operações investigadas pela Lava Jato, inexistente menção à sua participação em qualquer ato praticado, o que revela a inexistência sequer de indícios para caracterizar o interesse comum nos fatos geradores objeto da autuação.

Com relação à imputação feita com base no art. 135, inc. III do CTN, reitera que inexistente qualquer prova da suposta prática de atos com excesso de poder, destacando que a autuação é baseada na colaboração premiada do Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto ao Ministério Público e à Justiça, o qual assume toda a responsabilidade pelos atos confessados.

Alega que o Fisco sequer demonstra que possuiria algum poder de ingerência na gestão da empresa autuada.

Alega que sequer exerceu cargo de diretoria na maior parte do período autuado, pois fora eleito para o cargo de Diretor Comercial na assembléia de 09/06/2010, mas em outra assembléia realizada em 30 de setembro do mesmo ano que alterou os estatutos sociais, apenas o Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto foi reeleito. E que esteve ausente de qualquer cargo diretivo, administrativo ou operacional da empresa desde o ano de 2005. Após o curto período de 3 meses que exerceu o cargo de diretor comercial só retornou à direção da empresa no ano de 2016, após o desfecho da Operação Lava Jato.

Conclui, alegando que é nula a imputação de responsabilidade a si atribuída, requerendo seu afastamento do pólo passivo.

A imputação de responsabilidade do recorrente foi assim descrita no TVF (fls. 6.707 e seguintes), *verbis*:

9. RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA

Nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN, 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.

Desta forma, tendo em vista as ações ilícitas praticadas pelo sujeito passivo descritas nos itens 4 e 8 deste termo, constituímos com base no acima referido dispositivo legal a sujeição passiva solidária contra os seguintes diretores eleitos do sujeito passivo:

a) AUGUSTO RIBEIRO DE MENDONÇA NETO, CPF nº 695.037.708-82, eleito para o cargo de Presidente, conforme Assembléia Geral Extraordinária realizada em 25/10/04. Eleito para o cargo de Diretor Presidente, conforme Assembléia Geral Extraordinária realizada em 09/06/10.

Reeleito para o cargo de Diretor Presidente, conforme Assembléia Geral Extraordinária realizada em 11/11/13;

b) ROBERTO RIBEIRO DE MENDONÇA, CPF nº 034.400.448-15, eleito para o cargo de Vice Presidente, conforme Assembléia Geral Extraordinária realizada em 25/10/04. Eleito para o cargo de Diretor Comercial, conforme Assembléia Geral Extraordinária realizada em 09/06/10. Reeleito para o cargo de Diretor Comercial, conforme Assembléia Geral Extraordinária realizada em 11/11/13.

As atas constantes dos autos, trazidas pela fiscalização e pelo recorrente, não corroboram as alegações lançadas no Recurso Voluntário.

O que se verifica é que o mesmo foi eleito para a diretoria da empresa SETEC, para um mandato de 3 anos, na AGE de 09/06/2010 e reconduzido na AGE de 11/11/2013, para novo mandato de 3 anos.

A alegação de que a AGE realizada em 30/09/2010 teria excluído o recorrente da diretoria não é identificada na ata, cuja ordem do dia se restringiu à: 1. Discussão e Consolidação do Estatuto Social e 2. Eleição do Diretor Presidente.

Em nenhum momento é registrada a destituição dos diretores eleitos na AGE anterior (09/06/2010).

Por outro lado a recondução do recorrente ao posto de Diretor Comercial na AGE de novembro de 2013, desmente a alegação de que estaria afastado da diretoria até o ano de 2016.

Ainda, o recorrente alega que não existe nos autos a indicação de nenhum ato por ele praticado enquanto diretor da companhia.

De fato, os documentos trazidos nos autos e as informações constantes do Termo de Verificação Fiscal apontam o Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto como o grande artífice do esquema criminoso que visava fraudar as licitações da Petrobrás e pagar as propinas a diretores daquela estatal e a agentes políticos, utilizando-se para tanto de contratos de

serviços fraudulentos para a geração dos recursos utilizados para perpetrar os atos de corrupção.

Não obstante, Roberto Mendonça, ora recorrente, era não apenas diretor da empresa SETEC, como tinha participação direta ou indireta em diversas empresas envolvidas nas mesmas fraudes, como bem destacou o acórdão recorrido (fl. 7.478), in verbis:

Quanto ao Sr. Roberto Ribeiro De Mendonça, que alega inclusive não ter poderes de gerência na SETEC, lembramos que a SETEC é controlada pela PEM Engenharia LTDA (100%), e o Sr. Roberto Ribeiro De Mendonça detinha na época dos fatos 56,62% de participação na PEN (o restante era do seu irmão Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto).

No mais, no caso sob exame, a Fiscalização da Receita Federal, muito embora de posse de fartos elementos produzidos pela Polícia Federal e pelo Ministério Público no âmbito da denominada operação Lava Jato, como são exemplos os depoimentos, as denúncias e mesmo as chamadas colaborações premiadas dos diversos atores, logrou produzir o seu próprio conjunto probatório, que indubitavelmente deu lastro para a apuração de irregularidades cometidas pela contribuinte SETEC no âmbito da legislação tributária federal.

Esse mesmo escopo probatório permite, indubitavelmente, concluir que os aludidos atos praticados pela contribuinte SETEC, o foram com a participação ou consentimento de seus administradores (Sr. Roberto Ribeiro De Mendonça, e o Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto).

Com efeito, não é crível que o Senhor Roberto Ribeiro De Mendonça, não tivesse pleno conhecimento que os supostos prestadores de serviço eram empresas que não possuíam capacidade técnica, operacional ou expertise para a prestação dos serviços contratados, mormente algumas eram empresas do mesmo núcleo familiar.

Afinal, é inadmissível cogitar que os fatos narrados no presente caso, que retrata pagamentos de inúmeras despesas a diversas pessoas jurídicas, envolvendo valores muito significativos, pudessem passar à margem do conhecimento de seus dirigentes.

Destaca-se no Anexo I que a empresa PEM Engenharia Ltda (que o Sr. Roberto Ribeiro De Mendonça detém 56,62 %), também controlava praticamente a totalidade do capital da Tipuana Participações Ltda e da Projetec Projetos e Tecnologia Ltda, empresas que realizavam boa parte dos pagamentos fraudulentos.

De ressaltar também, no Anexo I, as participações societárias da família Ribeiro de Mendonça nas empresas SOG Óleo e Gás S.A, Energex Group Representações e Consultoria Ltda., Yellowwood Consultoria Ltda, Pataccas Participações e Consultoria Ltda., Sinergia Consultoria e Representação Ltda. e MSML Participações e Consultoria Ltda.

Portanto, agiu o Senhor Sr. Roberto Ribeiro De Mendonça com infração à lei, na medida em que autorizava ou concordava com a apropriação, pela contribuinte SETEC, de despesas não necessárias para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL e/ou despesas sabidamente fictícias, acobertadas por documentos ideologicamente falsos. Com relação à infração à lei, esta resta mais do que caracterizada, não apenas do ponto de vista da utilização de empresas e contratos fictícios na prestação de serviços, com vistas ao pagamento de propinas, em violação à lei penal, como pela utilização como despesas dedutíveis os pagamento efetuados que, sabidamente não correspondiam à despesas efetivas, infringindo a legislação tributária.

Ante ao exposto, considera-se como correta a indicação do Sr. Roberto Ribeiro de Mendonça como responsável solidário, nos termos do art. 135, inc. III do CTN.

Assim, vota-se no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao seu recurso, neste ponto.

DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DO IR SOBRE PAGAMENTO SEM CAUSA EFETUADO POR TERCEIROS – ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

A recorrente alega que existe erro na identificação do sujeito passivo, com relação aos pagamentos que teriam sido efetuados pelas empresas Projeteq e Tipuana, em nome da recorrente, tendo em vista a existência de um contrato de administração de recursos financeiros da empresa Setec. Assim, sendo aquelas as empresas, que realizaram os pagamentos, seriam também as responsáveis pelo IRRF sobre os pagamentos considerados sem causa, conforme excertos do recurso voluntário, *in verbis*:

30. A recorrente também foi autuada com a cobrança de IRF sobre pagamentos supostamente sem causa nos anos de 2012 e 2013, com fundamento no art. 61 da Lei n.º 8.981/95, mas esta cobrança não merece prosperar pelo simples fato de que os pagamentos foram efetuados por pessoas jurídicas distintas.

31. O dispositivo supracitado é expresso ao afirmar que serão tributados os pagamentos efetuados por pessoa jurídica a beneficiários não identificados ou quando não for identificada a causa destes pagamentos. Evidente, portanto, que o sujeito passivo do imposto de renda retido na fonte nesta situação é a pessoa jurídica que realiza os pagamentos.

32. Ora, no presente caso os pagamentos supostamente sem causa foram efetuados por pessoa jurídica distinta da recorrente. Basta uma singela leitura das páginas 72 e 73 do Termo de Verificação da Ação Fiscal para constatar que as empresas que efetivamente fizeram os pagamentos objeto da autuação foram a PROJETEQ e a TIPUANA, não havendo qualquer pagamento realizado diretamente pela recorrente (SETEC). Esta informação é corroborada pela própria

Fiscalização (itens 4.3.1 e seguintes do Termo de Verificação da Ação Fiscal), conforme os quadros que sintetizam os detalhes de cada pagamento entendido como sem causa (data, valor e empresa pagadora).

33. Não é possível imputar o ônus da retenção do IR sobre tais pagamentos à recorrente, ainda que efetuados por sua conta e ordem, pois o legislador optou pela responsabilidade objetiva da pessoa jurídica que efetivamente credita os valores aos beneficiários.

A recorrente cita ementas de jurisprudência deste Conselho e de Soluções de Consulta que corroborariam sua tese. O Acórdão recorrido analisou as alegações e rejeitou-as, *verbis*:

Em outra preliminar, a impugnante alega que há erro na identificação do sujeito passivo, pois há impossibilidade de exigência do IRRF sobre pagamento sem causa efetuado por terceiros.

Esclarecemos à impugnante que, no presente caso, ela é a verdadeira tomadora dos serviços, é quem operacionaliza todo o trâmite visando à contratação de serviços de seu interesse; as notas fiscais de prestação de serviços são emitidas em seu nome; os custos são por ela suportados, contabilizados e levados a resultado. Por fim, a SETEC é o sujeito passivo responsável do art. 121 do CTN.

Nessa relação contratual, os pagamentos aos prestadores de serviços são efetuados pelas empresas TIPUANA e PROJETEC.

Trata-se de caso típico de pagamento por conta e ordem de terceiros.

A respeito da questão, providencial é a transcrição do artigo abaixo do CTN:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Assim, se a intenção da SETEC era repassar a responsabilidade para a TIPUANA e PROJETEC não há como acatar tal pretensão, pois os contratos de prestação de serviços de administração de contas a pagar e contas a receber com a TIPUANA e a PROJETEC não tem o condão de modificar o substituto tributário da obrigação tributária (no caso SETEC), conforme determina o art. 123 do CTN.

Tudo se passa como se a SETEC pagasse diretamente aos prestadores, e assim, deveria a SETEC como substituto tributário recolher o IRRF.

Conclui-se que o acordo feito entre a SETEC e as empresas TIPUANA e PROJETEC (que possuem a natureza de convenção particular) não pode afastar a incidência da tributação na SETEC verdadeira responsável pela retenção dos tributos na fonte de acordo com o art. 121 do CTN.

Dessa forma, não há erro na identificação do sujeito passivo.

Com efeito, não há como transferir a responsabilidade tributária da recorrente para terceiros com base no contrato de administração de seus recursos financeiros. Tais empresas funcionaram como meras responsáveis pelo "Caixa" da empresa recorrente, tendo em vista que esta estava com suas contas bancárias bloqueadas, conforme informou à autoridade fiscal. Portanto, agiam em seu nome para efetuar os pagamentos por ela indicados. Imputar-lhe a responsabilidade, neste caso, seria o mesmo que considerar o responsável pelo departamento financeiro pelos pagamentos que realiza em nome da empresa.

Como bem aponta o acórdão recorrido, o art. 123 do CTN, deixa clara a impossibilidade de transferência da responsabilidade de pagamento de tributos a terceiros por meio de convenções particulares.

A recorrente alega, ainda, existir um procedimento contraditório da fiscalização, pois ao tempo em que considerou válido o contrato de administração financeira para exigir o IRRF sobre os pagamentos realizados pela empresas Projeteq e Tipuana, em seu nome, teria desconsiderado tais contratos em outros procedimentos fiscais realizados junto àquelas empresas, *verbis*:

*45. Como se isto não bastasse, a **própria fiscalização desclassificou o negócio jurídico praticado entre a recorrente e as empresas supramencionadas**, afirmando que a “TIPUANA e a PROJETEC são empresas virtuais, meras caixas de passagem de parte do fluxo de recursos de pagamentos e recebimentos entre empresas do grupo empresarial de Augusto Mendonça e dessas com terceiros”, de modo que tais empresas não teriam mão-de-obra para prestar qualquer tipo de serviço, e que as transações efetuadas foram geridas por funcionários da própria SETEC.*

46. A desconsideração do contrato também se deu no âmbito do procedimento administrativo nº 13896.721547/2013-80, em que a PROJETEC fora autuada por omissão de receitas decorrentes de repasses de empresas coligadas, entre elas a SETEC, a despeito da celebração de contrato de administração de recursos financeiros com a recorrente. Naquela ocasião, a fiscalização asseverou que os contratos se resumiam a simples instrumentos particulares, sem reconhecimento de firma, e que não foram registrados no registro de títulos e documentos, não surtindo efeitos em relação a terceiros.

47. Como se isto não bastasse, o E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ainda acrescentou que, nos “termos desses contratos, existe a determinação de apuração mensal de saldos de caixa, relativamente a cada uma delas, controle detalhado, com a discriminação individualizada de todos os pagamentos e

recebimentos, e isso em relação a cada contratante, ao qual, fica implícito, a interessada deveria prestar contas.” Desta feita, a validação do negócio jurídico pactuado exigiria a “escrituração detalhada, relatórios, notas fiscais, comprovantes de depósito identificado e/ou de transferências, identificação dos débitos e correspondentes contas das empresas coligadas pagas, etc., o que não ocorreu.” (acórdão nº 1402002.143 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 5 de abril de 2016 – documento apresentado com a impugnação).

48. Ora, trata-se de evidente contradição por parte da fiscalização, que atribuiu efeitos diametralmente opostos ao mesmo instrumento jurídico. Tendo a fiscalização desclassificado o negócio pactuado entre as partes também no presente relatório fiscal, não se mostra compatível a autuação da SETEC por pagamentos sem causa efetuados pela TIPUANA e da PROJETEC.

No que concerne ao processo administrativo nº 13896.721547/2013-80, a recorrente cita trechos do acórdão nº 1402-002.143.

Examinando o referido acórdão, verifica-se que, no procedimento junto à empresa Projetec, a fiscalização apurou omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, no ano-calendário 2009. Trata-se, portanto, de fatos ocorridos em períodos de apuração distintos dos examinados nestes autos, o que por si só desqualifica a alegação.

Não obstante, o que se verifica naquele acórdão é que o lançamento de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, realizado pela fiscalização decorreu essencialmente da falta de comprovação de que os valores movimentados estavam vinculados de fato ao contrato de administração financeira, como fora alegado naquele processo, e não da desconconsideração de sua validade, conforme se extrai dos excertos de voto abaixo transcritos, *verbis*:

[...]

No curso da ação fiscal, foi constatada a existência de diversos depósitos que ingressaram em contas de titularidade da interessada, no ano-calendário de 2009 (Demonstrativo de fl.131), para as quais a interessada, apesar de intimada, não apresentou justificativa considerada aceitável pela fiscalização.

[...]

Em sua defesa, a interessada afirma que os depósitos bancários em foco têm suporte único em contrato de administração de recursos financeiros celebrado entre sua controladora PEM ENGENHARIA LTDA (fls.115/116), bem como com as empresas SETAL ENGENHARIA, CONSTRUÇÕES E PERFURAÇÕES S/A (fls.117/118) sob nova denominação SETEC TECNOLOGIA S/A e TIPUANA PARTICIPAÇÕES LTDA (fls.119/120), sem efetiva transferência de titularidade.

A interessada diz, ainda, que:

· trata-se de mera terceirização (pelas coligadas) das rotinas de contas a pagar e receber, que ficam concentradas no corpo técnico da

PROJETEC, como é comum no mercado, inclusive fora do ambiente dos grupos econômicos;

· os recursos correspondentes são oferecidos à tributação pelas coligadas ou submetidos à retenção na fonte; e

· tais rendimentos não se confundem com receita da atividade propriamente dita, que abrange somente rendimentos das aplicações financeiras do numerário por sua iniciativa.

Os contratos apresentados Contratos de Administração de Recursos Financeiros (Contas a Receber e Contas a Pagar) celebrados entre a interessada e as empresas PEM, SETEC e TIPUANA são de igual teor e datados de 01/01/2008.

Destaco, a seguir, alguns tópicos desses contratos:

1. *A ... autoriza a PROJETEC a administrar os recebimentos e pagamentos em nome da sociedade, assumindo a PROJETEC o compromisso de ressarcir as eventuais sobras em caixa.*

2. *Nas contas correntes mencionadas no item anterior, se farão inscrever todos os recebimentos e pagamentos ocorridos durante o mês, obedecendo, rigorosamente, a ordem cronológica desses acontecimentos, com indicação precisa e detalhada dos documentos emitidos para tanto.*

3. *A ... poderá solicitar à PROJETEC eventuais transferências de numerários com pelo menos um dia de antecedência da data que pretender dispor dos recursos.*

4. *Mensalmente, no último dia de cada mês, as partes deverão apurar os saldos em caixa.*

5. *A PROJETEC poderá promover a devolução de seu débito a qualquer tempo, desde que dê ciência ao credor num prazo mínimo de 48 horas.*

...

8. *Por remuneração dos serviços prestados, a PROJETEC fará jus à receita financeira obtida no mercado financeiro com os recursos financeiros por ela administrados em decorrência deste contrato.*

... (grifou-se).

Apesar de tais contratos envolverem empresas coligadas certo é que, pelos termos desses contratos, existe a determinação de apuração mensal de saldos de caixa, relativamente a cada uma delas, tendo em vista que, ainda que tal atividade não esteja prevista no seu contrato social, a interessada estaria administrando recebimentos e pagamentos das referidas empresas. Essa administração exigiria controle detalhado, com a discriminação individualizada de todos os pagamentos e recebimentos, e isso em relação a cada contratante, ao qual, fica implícito, a interessada deveria prestar contas.

Assim, ainda que os contratos apresentados atendessem aos aspectos formais relacionados pelo autuante (autenticação de assinaturas e registro no Registro de Títulos e Documentos), esses contratos não seriam suficientes para a comprovação de que se trata. **Faz-se necessário o respaldo de diversos meios de prova, tais como: escrituração detalhada, relatórios, notas fiscais, comprovantes de depósito identificado e/ou de transferências, identificação dos débitos e correspondentes contas das empresas coligadas pagas, etc., o que não ocorreu.**

Ao contrário do que argumenta a defesa, não houve desprezo dos contratos. A conclusão adotada pela fiscalização está baseada, como relatado no Termo de Verificação Fiscal, nas disposições do art. 368, parágrafo único, da Lei nº 5.869/1973 (Código do Processo Civil), invocadas subsidiariamente:

[...]

Restou, portanto, nesse caso, perfeitamente caracterizada a existência de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores.

Nesse contexto, entendo correto o estabelecimento da presunção legal de omissão de receitas e a correspondente tributação desses valores depositados.

Esta turma inclusive se manifestou em dois processos de responsabilidade da Projotec, excluindo-a, exatamente por reconhecer o contrato de administração de contas (PAF's. nº 10932.000454/2010-01 e 10932.000682/2008-59), conforme ementa abaixo extraída dos referidos julgados:

IRRF - PAGAMENTOS SEM CAUSA - INTELIGÊNCIA DO ART. 674 DO RIR - COMPROVAÇÃO DA NATUREZA, DESTINO E TITULARIDADE DOS VALORES POR DOCUMENTAÇÃO IDÔNEA

Comprovado pelo titular da conta bancária a natureza das operações, ainda que existente indícios de práticas evasivas pelos destinatários dos recursos, compete a autoridade fiscal proceder o lançamento contra estes últimos e não contra a empresa titular das contas, criada exclusivamente para gerenciar os recursos financeiros dos citados destinatários.

Ante ao exposto REJEITA-SE a alegação dos recorrentes neste ponto.

DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA CONCOMITANTE DO IRRF POR PAGAMENTO SEM CAUSA E DO IRPJ/CSLL EM RAZÃO DA GLOSA DE DESPESAS.

A recorrente reclama a existência de *bis in idem* em face da exigência concomitante do IRRF por pagamento sem causa e do IRPJ/CSLL em razão da glosa de despesas, pois penalizaria duplamente a pessoa jurídica, *verbis*:

50. A fiscalização exigiu o IRPJ e CSL sobre as despesas glosadas, com amparo em sua indedutibilidade (RIR, art. 249, I), mas ao mesmo tempo exigiu o IRRF sobre os pagamentos que lhes deram respaldo (Lei nº 8.981/95, art. 61), considerados sem causa pela fiscalização.

51. Ora, a tributação de fonte com reajuste da base de cálculo, como prevista no art. 61 da Lei n. 8.981/95, é incompatível com a exigência simultânea de IRPJ e CSL pela glosa da respectiva despesa. Não é outro o entendimento deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

(...)

52. No presente caso, tendo o contribuinte optado pela apuração do IRPJ e da CSL com base no lucro real, e tendo deduzido as despesas cujas contrapartidas são os pagamentos considerados sem causa, a fiscalização não poderia exigir o IRF com fulcro no art. 61 da Lei n. 8.981/95, se já formalizada a glosa das respectivas despesas.

53. *Trata-se de um “bis in idem” que não pode ser acolhido, porque penaliza duplamente a pessoa jurídica: (a) uma vez, na condição de contribuinte do IR e da CSL (posto que a glosa conduz a uma exigência daqueles tributos à alíquota conjunta de 34% e, no caso concreto, com a multa majorada de 150%); e (b) outra vez, na condição de fonte pagadora (situação em que o IRF é exigido à alíquota de 35%, com recomposição da base de cálculo e com a multa igualmente majorada).*

Entendo que, neste ponto, assiste razão aos recorrentes. Explica-se.

O embasamento legal para tributação do IRRF, como consta do TVF, está arrimado no artigo 674, do RIR, que reproduz a redação do artigo 61 da Lei nº 8.981/95. Veja-se o que consta dispositivo:

“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)”.
(destacou-se)*

Entretanto, é fácil perceber que a aplicação do artigo 61, da Lei nº 8.981/95 (art. 674 do RIR), está reservada apenas para aqueles casos em que há comprovação por parte do fisco de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, mas que não enseje na tributação do IRPJ e da CSLL, como no caso aqui analisado.

E essa interpretação fica mais clara com a edição da Lei nº 9.249/95, uma vez que, por opção legislativa, o rendimento tributado na pessoa jurídica não será mais tributado na pessoa física ou em outra pessoa jurídica, que seriam beneficiárias daquele rendimento.

Não se pode olvidar, ainda, que a Lei nº 9.249/95 revogou expressamente o artigo 44 da Lei nº 8.541/92, que previa a tributação na fonte, à alíquota de 25%, das situações em que se presumisse a distribuição aos sócios da receita omitida ou da parcela redutora do

lucro líquido pela pessoa jurídica. Assim, o artigo 61, da Lei nº 8.981/95 não pode ser aplicado às situações que anteriormente eram acobertadas pelo revogado artigo 44, da Lei nº 8.541/92.

Portanto, como mencionado, só se pode admitir a aplicação do artigo 61 para aquelas situações em que o fisco prove a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, não se admitindo, contudo, que aqueles valores relativos ao pagamento dito sem causa, também tenham impacto na apuração do IRPJ e da CSLL, como nos casos de glosa de despesas.

Como mencionando no Recurso Voluntário, há, inclusive, precedente da Câmara Superior deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais neste sentido. Confira-se a ementa do julgado:

IR-FONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº8.981, DE 1995 - LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO LÍQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO - INCOMPATIBILIDADE.

A aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, está reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real. Precedente da CSRF. Acórdão nº CSRF/04-01 094. Jul. 03/11/2008 Rel. Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.

No caso concreto, por presunção, foi considerado omissão de receita o dinheiro creditado em conta bancária da empresa no dia 18/02/97. Assim, se houve receita omitida aumentou-se o lucro e exigiu-se IRPJ, CSLL, COFINS, PIS. Todavia, quando o dinheiro saiu do caixa da empresa para pagar, com juros, o valor que foi considerado receita omitida, tal importância não pode ser considerada pagamento sem causa, sob pena de efetivamente confirmar que não se tratava de receita omitida, mas sim empréstimo com obrigação de restituição dos valores.

Recurso especial negado. (Acórdão nº 9202-00.686 - Número do Processo 10730.004442/2002-12 - Sessão de 13/04/2010).

Desta feita, o lançamento de ofício deve ser anulado quanto ao IRRF, em face da evidente impossibilidade de concomitância com a tributação decorrente da glosa de custos e despesas por parte da fiscalização.

Por todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO aos Recursos Voluntários relativamente à exigência do IR/Fonte sobre pagamentos considerados como sem causa pela fiscalização, quando já houve a glosa dos despesas e a consequente tributação do IRPJ e da CSLL destes valores.

DA EXIGÊNCIA CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA ISOLADA SOBRE A FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS DA CSLL E IRPJ

No recurso voluntário, os Recorrentes se insurgem contra a exigência da multa isolada. Alegam que esta não pode ser exigida em concomitância com a multa de ofício aplicada sobre o imposto devido ao final do exercício.

Depreende-se dos autos o Recorrente sofreu a cobrança de multa de ofício no percentual de 150% em virtude do suposto não recolhimento do IRPJ e CSLL no final dos anos calendários autuados, concomitantemente com a cobrança de multa isolada no percentual de 50% pelo não recolhimento de estimativas mensais a título de tais exações.

O enquadramento legal das penalidades aplicadas – multas de ofício e isolada – é o artigo 44, I e II da Lei nº. 9.430/96, cujas redações foram alteradas pela Lei nº 11.488/07, que assim dispõe:

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.

De acordo com o dispositivo acima transcrito, mencionadas penalidades serão aplicadas em razão das seguintes infrações:

(i) Será aplicada multa de ofício (75%) sobre o valor do tributo não recolhido, não declarado ou declarado com inexatidão; e

(ii) Será aplicada multa de ofício (50%) exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal do IRPJ e da CSLL Estimativa Mensal, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

A denominada multa isolada tem como finalidade garantir a penalização do contribuinte pela ausência dos recolhimentos de estimativa mensal, independentemente de, ao final do ano-calendário, restar constatado que naquele ano nada era devido a título de IRPJ e CSLL.

Ocorre, contudo, que, tanto a multa de ofício, quanto a multa isolada penalizam uma mesma infração, qual seja o não recolhimento do tributo.

É que o regime de recolhimento por estimativa representa mero mecanismo de adiantamento de valores ao fisco. Ou seja, a antecipação do pagamento mensal estimado de IRPJ e de CSLL aos cofres públicos não representa a liquidação definitiva desses tributos, que somente se dará depois de realizado o ajuste ao final do exercício.

Por outro lado, depois de findado o exercício e realizado o ajuste anual, não há mais razão para se falar em pagamento de estimativas mensais, diante da sua provisoriedade e em face do caráter definitivo do pagamento realizado a partir do ajuste anual.

Inclusive, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF já consolidou o entendimento, por meio de sua súmula 82, que “*após o encerramento do ano calendário, é incabível o lançamento de ofício de IRPJ e CSLL, para exigir estimativas não recolhidas.*”

Esse entendimento, a propósito, foi confirmado pelo Parecer PGFN/CAT nº 88/2014, conforme se verifica:

O IRPJ e a CSLL substituem as estimativas, contudo, é possível que os valores relativos à estimativa tenham sido compensados e computados como pagamento no momento do ajuste anual, contudo, essa compensação pode não ser homologada, ocorrendo a decisão após a apuração do lucro real. Assim, tratar-se-iam de valores referentes a tributo consolidados com o ajuste anual, não mais de mera estimativa do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro.

Esse entendimento já é aplicado pela Receita Federal do Brasil, vejamos trecho da Nota Cosit nº 31/2013, a qual serve de lastro à consulta:

“Portanto, ao apurar, em 31 de dezembro, o valor total do imposto devido em todo o ano-calendário, o sujeito passivo há de pagar esse valor, não havendo porque a RFB manter a cobrança de um débito (estimativa) que foi incorporado por outro (imposto a pagar). Isso é pacífico. A RFB não cobra estimativa não paga no ano-calendário: aplica multa de ofício e cobra o imposto devido na forma de saldo a pagar.”

A leitura do trecho acima deixa claro que a RFB tem consciência da inviabilidade de cobrança das estimativas, pelo menos até a ocorrência do fato jurídico que enseja a incidência do IRPJ e CSLL na modalidade anual.

Ocorre que, após o ajuste, a estimativa é substituída pelo tributo, portanto, a estimativa extinta por meio de compensação foi incorporada ao ajuste, como explicado pela própria Receita Federal do Brasil na Nota Cosit nº 31/2013:

“21. Ocorre que não se está tratando de estimativa não paga no ano-calendário, mas de estimativa extinta por meio da compensação, cujo efeito legal é o mesmo do pagamento, conforme se depreende da leitura do art. 156, Incisos I e II, do CTN e do art. 6º da Lei nº 8.212, de 29 de agosto de 1991.

21.1. Por sua vez, a Lei nº 9.430, de 1996, não previa – e não foi atualizada nesse ponto – a hipótese de que o valor devido fosse antecipado por forma diversa do pagamento, in casu, a compensação, cujas regras próprias possibilitam a contestação dessa antecipação por meio da não-homologação, que ocorre, via de regra, apenas depois de 31 de dezembro, ou seja, depois de a Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) ser entregue e o imposto pago ou o saldo negativo apurado.

21.2. Ora, enquanto não homologada a compensação, extinto está o débito declarado a título de estimativa e, portanto, corretamente deduzido do total do imposto devido no ano e demonstrado no DIPJ. Essa extinção, entretanto, não é definitiva, mas se submete a condição resolutória de a RFB homologá-la ou não no prazo de cinco anos.

21.3 Assim, ao compor o imposto de renda apurado e devido ao final do ano-calendário, e ser declarado extinto por meio de estimativa, tem-se que esse valor informado na DIPJ como compensado já não é mais estimativa, mas imposto sobre a renda, crédito tributário definitivamente constituído por apuração e confissão do sujeito passivo. Tal caráter de confissão tanto se encontra assentado na informação do valor estimado e compensado prestada na DCTF, como na DComp.

O entendimento que podemos extrair do excerto acima é de que tratamos de tributo em si, não mais de estimativas, cuja existência se encerra com o ajuste anual, consoante exposto nos Pareceres PGFN/CAT nº 1.658/2011 e 193/2013, razão pela qual podemos ter uma conclusão diferente daqueles constantes nos pareceres mencionados, contudo, sem modificá-los em nenhum ponto, apenas por considerar que no caso estamos tratando de tributo propriamente dito (...).

Do cotejo do acima exposto, não há dúvidas de que as multas de ofício e isolada tem como finalidade penalizar uma mesma infração, qual seja: o não recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos em determinado exercício, de modo que a sua aplicação concomitante torna-se inadequada.

A impossibilidade da aplicação concomitante de multas isolada e de ofício, foi confirmado pelo CARF por meio da edição da súmula nº 105. Confira-se:

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.

E aqui vale ressaltar que, a despeito da nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, introduzida pela Lei nº 11.488/07, a cobrança concomitante das multas isolada e de ofício permanece inadmissível, uma vez que essas multas continuam penalizando o mesmo fato, tendo aquela lei alterado apenas a base de cálculo de tais penalidades.

Isso porque, mesmo após a edição da Lei nº 11.488/07, em nada foi alterado o caráter provisório dos recolhimentos do IRPJ e CSLL por estimativa, o que enseja na absorção da multa isolada pela multa de ofício relativa ao não recolhimento do IRPJ e da CSLL calculados após o ajuste anual, como bem demonstrado pelo Recorrente.

O Superior Tribunal de Justiça já proferiu entendimento neste sentido, afastando a aplicação concomitante das multas previstas no artigo 44 da Lei nº 9.430/96. Confira-se a ementa de dois julgados proferidos:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido. (STJ - AgRg no REsp 1576289/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/04/2016, DJe 27/05/2016) (destacou-se)

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido. (STJ - AgRg no REsp 1499389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2015, DJe 28/09/2015) (destacou-se)

Portanto, não deve prevalecer, no presente caso, a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício, devendo-se excluir a primeira pelas razões acima apontadas.

Neste ponto, DÁ-SE PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, para decotar da autuação a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais.

DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO AO MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL E APLICAÇÃO DO REGIME DO ART. 138 DO CTN.

Os recorrentes pleiteiam a aplicação ao presente caso do instituto da denúncia espontânea, uma vez que as infrações apuradas pelo Fisco foram previamente confessadas ao Ministério Público Federal por meio do instituto da declaração premiada, além do acordo de leniência firmado pela recorrente e homologado pela Justiça Federal. Afirma, *verbis*:

73. Com base nas apurações da chamada operação LAVAJATO, e em vista do termo de colaboração premiada firmado pelo Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto, a fiscalização averiguou os negócios celebrados e a efetiva ocorrência dos serviços firmados com as empresas IS MARKETING e ONE COMUNICAÇÃO, concluindo pela ausência de comprovação dos serviços pactuados.

74. Como bem reconheceu a fiscalização, em 22.10.2014 – bem antes da presente autuação e do início da fiscalização – foi celebrado termo de colaboração premiada entre o Ministério Público Federal e o Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto, assim como acordo de leniência, também firmado pela recorrente, homologado pelo MM. Juízo da 13ª Vara Federal Criminal da Seção Judiciária do Paraná.

75. À vista de tais considerações, duas circunstâncias devem ser consideradas no espectro das autuações fiscais: a espontaneidade das informações prestadas e a devolução dos valores pagos a título de “comissões” exigidas pelos agentes públicos e políticos.

76. Com efeito, e no que interessa ao presente capítulo da defesa, a recorrente faz parte do rol de colaboradores de primeira hora na operação LAVAJATO, contribuindo para a Justiça e sobretudo para as investigações do Ministério Público Federal, sendo certo que confiaram na palavra estatal ao firmar os acordos em tela.

77. Confiaram inclusive no que tange à apuração estatal da responsabilidade por eventuais infrações de natureza tributária, eis que já se sabia de antemão que as informações prestadas na esteira dos acordos de colaboração seriam futuramente compartilhadas com a fiscalização da Receita Federal do Brasil.

78. É fácil constatar, portanto, que a recorrente apresentou lealmente todas as informações e documentos já contando com o repasse de tais informações à fiscalização fazendária, de modo que remanesceram no aguardo da apuração (que compete à fiscalização – art. 142 do CTN) dos tributos eventualmente devidos em face das operações confessadas

perante a autoridade policial. Tudo de conformidade com a parte final do “caput” do art. 138 do CTN.

79. Não há espaço para dúvidas: a postura da recorrente é tipicamente abarcada no regime do art. 138 do CTN, eis que aquele comando estimula a denúncia espontânea da infração com a eliminação da penalidade potencialmente aplicável ao caso concreto, ainda que – como no caso em tela – o montante do tributo dependa de apuração posterior (segundo a parte final do “caput” do art. 138 do CTN).

O acórdão recorrido se pronunciou sobre a questão, *verbis*:

A requerente e o Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça alegam que teriam praticado a denúncia espontânea do art. 138 do CTN. Contudo, aquele artigo se presta quando a contribuinte denuncia a infração do tributo acompanhado do pagamento do mesmo, e dos juros de mora, a saber:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Aqui, na realidade, a requerente, esta contestando os tributos apurados, ou seja, nem sequer pagou. Não tendo relação, portanto, com a denúncia espontânea do art. 138 do CTN.

A propósito, o STJ na súmula 360 determina:

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

Ou seja, mesmo que se entendesse que tivesse havido a confissão dos tributos aqui lançados, que não houve. Eles nem sequer foram pagos, por isso foram lançados.

Dessa forma, não há como excluir a responsabilidade das infrações, e por consequência as multas de ofício.

Como bem assentado pelo acórdão recorrido, não há como dar guarida aos argumentos dos Recorrentes.

O instituto da denúncia espontânea, como o próprio nome revela, depende exclusivamente da ação do sujeito passivo, tanto no que se refere à confissão do tributo quanto ao seu pagamento ou depósito, quando este dependa de apuração. Cabe ao contribuinte retificar suas declarações de rendimentos, refazer suas apurações e efetuar o pagamento dos tributos devidos, ou o seu depósito, caso haja dúvida quanto ao montante total devido.

No presente caso, o que se verifica é apenas a confissão dos crimes praticados ao Ministério Público Federal e à Justiça Federal, na atuação da recorrente junto à Petrobrás, que, posteriormente, ensejaram apurações por parte do Fisco Federal dos tributos

devidos em face das irregularidades a ele comunicadas pelos órgão de investigação e da Justiça.

Poderia, se assim quisesse, o contribuinte ter se antecipado a qualquer procedimento fiscal e adotado as medidas necessárias para a denúncia espontânea das obrigações tributárias perante o Fisco, retificando suas declarações e pagando ou efetuando o depósito dos tributos devidos.

Nenhuma dessas providências foi tomada pelos recorrentes, de sorte que é inviável a aplicação do instituto previsto no art. 138 do CTN ao presente caso.

Assim, VOTA-SE POR REJEITAR esta alegação.

DA INVIABILIDADE DE EXIGÊNCIA DE IMPOSTOS SOBRE OS PAGAMENTO DEVOLVIDOS NA OPERAÇÃO LAVA JATO

Os recorrentes alegam que os pagamentos de vantagens indevidas nas licitações, considerados indedutíveis nesta autuação, foram anulados, na medida em que os valores foram ressarcidos à Petrobrás, conforme acordos de leniência, como se ocorresse uma verdadeira reversão ou estorno, o que alteraria, também a possibilidade de exigência dos tributos devidos, posto que a "identificação da capacidade contributiva que originalmente permitia a formulação de exigências fiscais já não mais persiste".

Aduz que, *verbis*:

*91. A devolução da renda retira do contribuinte a capacidade contributiva, permitindo a exclusão, da base de cálculo do IR, do valor efetivamente devolvido, na forma do **Parecer Normativo COSIT 5/95** – que, embora tenha sido editado a propósito do imposto de renda de pessoa física, é inteiramente aplicável ao caso da pessoa jurídica. De acordo com aquele ato normativo, “o rendimento acumulado, pago a maior em exercícios ou meses anteriores, deverá ser diminuído do rendimento bruto tributável, na determinação da base de cálculo do imposto de renda na fonte, no mês de sua devolução.”*

92. E dúvida não há no sentido de que a exigência de IRF formulada nestes autos é tipicamente uma exação junto à fonte pagadora, que assume o ônus do imposto. Não tem cabimento manter essa exigência, sobretudo porque onera unicamente a fonte pagadora (que assume o ônus do imposto com a recomposição da respectiva base de cálculo), e especialmente porque é a fonte pagadora, no caso concreto, quem comparece à autoridade para devolver os pagamentos de vantagens indevidas auferidas pelos terceiros.

93. Ora, se os terceiros (beneficiários finais das vantagens indevidas) poderiam, à toda evidência, excluir de sua renda tributável a parcela porventura devolvida na forma do PN-COSIT 5/95, com muito mais razão a fonte pagadora tem

direito à exclusão, da base tributável, desse montante que é por ela mesma devolvido.

94. Vale dizer, se o IR de fonte por pagamento sem causa lhe é exigido com recomposição da base de cálculo, para que a fonte suporte sozinha o ônus do imposto, é justo então que a fonte também se beneficie da redução do tributo assim exigido, na hipótese de devolução da renda submetida a essa exação.

(...)

96. No mais, a devolução do numerário, na esteira dos acordos de leniência, impõe considerar igualmente revertida a possibilidade de exigência de IRPJ e de CSL por suposta redução indevida do lucro líquido na apuração do lucro real – da mesma forma com que a devolução opera um verdadeiro estorno do suposto pagamento sem causa para fins de incidência do IRF aqui combatido.

O acórdão recorrido traz o seguinte pronunciamento sobre a alegação, *verbis*:

Na verdade, o que importa, nesta esfera, é a ocorrência do fato gerador, que ocorreu, pois houve a hipótese de incidência, que é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.

Se houve, ou não, devolução integral e idêntica dos valores escriturados contabilmente pela impugnante, referentes a serviços que nunca lhe foram prestados, pois os valores eram pagos para quitação de vantagens indevidas (propina), esse é um fato que tem a ver com outras esferas, como penal e administrativa.

Não há como dar guarida aos argumentos dos Recorrentes. É que embora as despesas glosadas sejam derivadas de desvios de recursos da empresa autuada para pagamentos de vantagens indevidas a terceiros, a sua indedutibilidade decorre essencialmente do fato de que não se enquadram como despesas efetivamente realizadas, que reduziram indevidamente o resultado tributável dos exercícios fiscais sob apuração.

Os fatos geradores complexivos do IRPJ e CSLL daqueles períodos devem ser escoimados dos valores que afetaram indevidamente a base de cálculo dos tributos devidos, não podendo ser afetados retroativamente por quaisquer fatos, voluntários ou não que tenham sido praticados em momento posterior, visando a purgar total ou parcialmente os ilícitos penais cometidos e a atenuar a imposição de penalidades, seja na esfera administrativa ou judicial.

Assim, a reparação de danos causados em decorrência dos ilícitos confessados ou a devolução de valores fixados em Termos de Colaboração Premiada ou em Acordos de Leniência, tem natureza completamente distinta das despesas originalmente deduzidas e, se fosse o caso, poderiam afetar o resultado dos exercícios em que foram firmados tais acordos, sendo que os efeitos fiscais teriam que ser melhor examinados nas hipóteses concretas, mas jamais poderiam impactar a apuração de tributos de períodos já encerrados.

Ante ao exposto, REJEITA-SE esta alegação.

O IR SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA NÃO PODE SER EXIGIDO COM AMPARO EM CAUSA MERAMENTE ILÍCITA.

Os recorrentes alegam que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 "*não contempla a incidência do imposto na fonte em face de pagamentos com causa ilícita – pois o fundamento da exigência reside apenas na **ausência** de causa (“pagamentos sem causa”)*".

Defendem que "*o art. 299 do RIR não exige que a despesa esteja amparada somente em atos lícitos para que seja dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSL. A exigência é de que a despesa seja necessária. Da mesma forma, o IRF por pagamento sem causa é inexigível se houver uma causa, embora ilícita, que conceda suporte ao desembolso efetuado no caso concreto*".

O acórdão recorrido rejeitou as alegações, *verbis*:

[...]

A impugnante afirma que a causa seria ilícita, não sem causa, assim, o art. 61 da Lei nº 8.981/95 não contemplaria tal exação.

Na realidade, o referido artigo prevê a falta de causa, e de fato não houve causa, pois, não houve os serviços.

No mais, tem-se o princípio do “Pecunia non Olet” previsto no artigo 118 do Código Tributário Nacional. Artigo trata da interpretação quanto a definição legal do fato gerador, a saber:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Segundo esta norma geral, interessa apenas os efeitos econômicos produzidos pelos atos, e não sua validade, licitude ou moralidade. Por isso, na interpretação acerca da incidência (ou não) de norma jurídica tributária, deve-se abstrair aspectos atinentes à validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, bem como dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Portanto, não tem razão os recorrentes.

Os recorrentes contestam a argumentação, aduzindo, *verbis*:

[...]

100. O v. acórdão recorrido insistiu na suposta ausência da efetiva prestação de serviços a respaldar a falta de causa nos pagamentos e a incidência do art. 61 da Lei nº 8.981/95, suscitando ainda o princípio da “Pecúnia Non Olet” para rejeitar os argumentos da recorrente. Afirma o v. aresto vergastado que interessam apenas os efeitos econômicos

produzidos pelos atos, e não sua validade, licitude ou moralidade.

101. O referido mandamento só vem a referendar a tese de que a exigência do IRF não pode se dar exclusivamente em função da ilicitude da causa dos pagamentos, e que com base nesta premissa se possa glosar as respectivas despesas (e sobre elas exigir o IRPJ e a CSL), considerando-as desnecessárias à manutenção da atividade da empresa, afinal o fisco não desclassifica a renda obtida a partir de atividades ilícitas, tampouco deixa de exigir o respectivo imposto de renda.

102. Isto significa dizer que o IRF somente poderá ser exigido se os pagamentos forem efetivamente sem causa, assim como as despesas somente poderão ser glosadas se forem desnecessárias, pouco importando a validade, licitude ou moralidade destes atos. Ora, a r. decisão possui entendimento idêntico àquele exposto na impugnação, de modo que deveria ter cancelado a exigência do IRF.

103. O fato de não ter havido prestação de serviços por parte IS MARKETING E ONE COMUNICAÇÃO, por exemplo, não é o mesmo que dizer que não houve causa nos pagamentos, simplesmente que as causas foram diversas daquelas que foram declaradas, como se verá no tópico abaixo. Assim, o v. acórdão partiu de premissa equivocada, devendo ser auferido o pagamento em função de sua verdadeira causa, exposta no acordo de colaboração premiada, ainda que ilícita, mas sob o ponto de vista da sua contrapartida para a recorrente, ou seja, a celebração de contratos com a Petrobrás pela SOG, e consequentemente, da sua contratação por parte desta última empresa.

Entende-se, todavia, que os Recorrentes tentam desfocar o objeto da autuação do IRRF, apontando para o fato de que existiria sim uma causa para os pagamentos efetuados, embora ilícita, qual seja: o de pagamento de vantagens indevidas a terceiros.

Ocorre que, em verdade, do que se infere das confissões trazidas aos autos e das apurações empreendidas pelo Fisco, tais pagamentos a diversas empresas por serviços que não foram efetivamente prestados eram efetuados como atos preparatórios para o desvio dos recursos que seriam posteriormente empregados nos pagamentos de vantagens indevidas a terceiros.

Ora, é evidente que estes pagamentos não tinha causa (no sentido econômico), pois não correspondiam a serviços efetivamente prestados. Além disso, os reais beneficiários de tais recursos não eram identificados nestas operações, pois estavam encobertos por documentos que apontavam outros beneficiários (as emitentes das notas fiscais) dos pagamentos.

Ante ao exposto, VOTA-SE POR REJEITAR ESSA ALEGAÇÃO.

DO DIREITO À DEDUÇÃO DAS DESPESAS ATINENTES AOS PAGAMENTOS INDEVIDOS (COMISSÕES) A TERCEIROS INVESTIGADOS POR CORRUPÇÃO NA OPERAÇÃO "LAVA JATO".

Neste ponto, alegam os recorrentes que os valores pagos a terceiros a título de vantagens indevidas (propinas) tem a natureza de despesas dedutíveis, tais como as comissões pagas sobre vendas a terceiros, não importando a sua origem ilícita, posto que eram necessárias à participação em licitações e à obtenção de contratos junto à Petrobrás.

Inadmissível a pretensão da recorrente de equiparar pagamentos com vistas ao cometimento de atos de corrupção à despesas necessárias e decorrentes das atividades normais e usuais da empresa, como comissões sobre vendas.

Ora, o pagamento de subornos a agentes públicos ou privados atenta contra a função social da empresa consagrada no direito brasileiro, seja no art. 170 da CF/88, seja na lei que rege as sociedades anônimas (Lei nº 6.404/1976).

A Constituição Federal estabelece no seu art. 170 os princípios voltados para assegurar a ordem econômica fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, destacando-se especialmente os princípios da função social da propriedade e da livre concorrência.

A função social da propriedade é o princípio do qual deriva a função social do contrato, a natureza social da posse, a exigência de boa fé aos negócios jurídicos e, sem dúvida, constitui-se também na matriz da função social da empresa.

A lei das S/A consagra o respeito por parte dos sócios e dirigentes à função social da empresa, como se extrai dos art. 116, § único e 154, verbis:

Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e

b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.

[...]

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da

companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

§ 1º O administrador eleito por grupo ou classe de acionistas tem, para com a companhia, os mesmos deveres que os demais, não podendo, ainda que para defesa do interesse dos que o elegeram, faltar a esses deveres.

§ 2º É vedado ao administrador:

a) praticar ato de liberalidade à custa da companhia;

b) sem prévia autorização da assembleia-geral ou do conselho de administração, tomar por empréstimo recursos ou bens da companhia, ou usar, em proveito próprio, de sociedade em que tenha interesse, ou de terceiros, os seus bens, serviços ou crédito;

c) receber de terceiros, sem autorização estatutária ou da assembleia-geral, qualquer modalidade de vantagem pessoal, direta ou indireta, em razão do exercício de seu cargo.

§ 3º As importâncias recebidas com infração ao disposto na alínea c do § 2º pertencerão à companhia.

§ 4º O conselho de administração ou a diretoria podem autorizar a prática de atos gratuitos razoáveis **em benefício dos empregados ou da comunidade de que participe a empresa, tendo em vista suas responsabilidades sociais.**

Sem dúvida que os atos praticados pelos recorrentes, concernentes ao pagamentos de propinas a agentes públicos e privados, atentam diretamente contra a função social da empresa e à liberdade concorrencial e, por óbvio, é inadmissível que os efeitos econômicos de tais infrações, por mera liberalidade do administrador da companhia, sejam compreendidos como necessários ao desenvolvimento das atividades normais e usuais da empresa.

Infelizmente, parece que, não obstante tenham assinado Termos de Colaboração Premiada e Acordos de Leniência, os recorrentes não tem o menor grau de consciência do prejuízo social causado pelos atos de corrupção praticados, e ainda buscam extrair benefícios fiscais das condutas ilícitas, que tanto prejuízo causaram à sociedade brasileira.

Porém, sua pretensão não tem guarida no nosso direito, seja ele penal, civil ou tributário, que repudia que a má fé e a conduta antiética sejam premiadas de qualquer forma.

Pelo exposto, VOTA-SE no sentido de REJEITAR A ALEGAÇÃO.

DA DISTINÇÃO ENTRE AS REGRAS DE DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS PARA FINS DE IRPJ E CSLL

Os recorrentes defendem a dedutibilidade das despesas glosadas para fins de apuração da CSLL, na medida em que esta teria base legal própria, que não prevê a indedutibilidade das despesas em face dos critérios de necessidade, usualidade e normalidade.

Citam a Lei nº 7.689/1988 que define a base de cálculo da CSLL a partir do lucro líquido do exercício, acrescidos das adições e exclusões nelas previstas, e o art. 13 da Lei nº 9.249/1995, que também traz um rol de despesas indedutíveis na base de cálculo do IRPJ e CSLL, que não abrigam às despesas objeto de glosa neste feito.

Afirmam que: "*Desde que as despesas tenham sido escrituradas e sejam comprovadas por qualquer forma admitida pelo direito, e não estando enquadradas no art. 13 da Lei n.º 9.249/95, as despesas são perfeitamente dedutíveis para fins de CSL*".

O acórdão recorrido rejeitou as alegações, nestes termos:

A requerente suscita as diferenças entre o IRPJ e a CSLL quanto as deduções de despesas, contudo, no caso destes autos, está claro que não houve os serviços, e assim, não houve as despesas, dessa forma, a discussão cai no vazio, não tendo sentido algum esta linha de argumentação, pois, somente se pode deduzir ou não despesas que foram reais, ou seja, advindas de fatos reais, e no caso dos autos estas despesas foram criadas (artificiais).

Outrossim, não há reparos a fazer na infração por estes argumentos.

Entendo que tem razão o acórdão recorrido ao tratar tais despesas como inexistentes de fato, pois comprovadamente não existiram, de modo que não poderiam, nem deveriam compor o resultado líquido do exercício, do qual parte a apuração tanto do IRPJ quanto da CSLL.

A jurisprudência deste tribunal administrativo é remansosa no sentido de dar o mesmo efeito à CSLL da glosa de despesas fictícias da base de cálculo do IRPJ .

Aplica-se aqui o mesmo raciocínio expendido no tópico anterior, não podendo tais atos ilícitos produzir quaisquer efeitos tributários na apuração do resultado dos exercícios fiscalizados.

Ante ao exposto, VOTA-SE POR REJEITAR esta alegação.

DA DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS DECORRENTES DO CONTRATO FIRMADO COM AS EMPRESAS ONE COMUNICAÇÃO E IS MARKETING

Os recorrentes contestam a glosa da despesas que decorreriam do contrato firmado com a ONE COMUNICAÇÃO e a IS MARKETING envolvendo suposta prestação de serviços, bem como a exigência de Imposto de Renda por pagamento sem causa.

A recorrente Setec busca justificar o erro da fiscalização ao glosar os pagamentos às referidas empresas, nos seguintes termos:

122. Neste caso, os pagamentos realizados pela SETEC à IS MARKETING e à ONE COMUNICAÇÃO não passaram de meros repasses de recursos advindos do Consórcio, não havendo que se falar em pagamento sem causa (Lei n.º 8.981/95, art. 61), conforme a jurisprudência do CARF.

(...)

123. Tendo desclassificado os serviços prestados pela SETEC ao Consórcio INTERPAR e SOG e admitido o fluxo de caixa com o objetivo de repassar valores aos agentes políticos e suas empresas, a fiscalização deveria necessariamente desconsiderar a respectiva receita auferida pela SETEC, correspondente ao ingresso do numerário a ser repassado, agindo de forma condizente com a premissa adotada, passando a classificá-la como mero **repasse** de valores com destino à ONE COMUNICAÇÃO E IS MARKETING.

124. De fato, não se tratam de despesas, e por isso não convém discutir a respeito da sua dedutibilidade, vez que estes valores não trafegaram, **efetivamente**, pelo resultado da empresa. Em última análise, **parte** dos valores advindos do Consórcio INTERPAR equivaleram à um débito na conta do ativo "Banco/Caixa" e um crédito na conta do passivo "Valores a Repassar" (ou qualquer outra similar), e à operação inversa quando do seu repasse à ONE COMUNICAÇÃO E IS MARKETING.

125. Todavia, não há cabimento legal para a exigência do IRPJ e CSL sobre o numerário repassado. Se por um lado não se tratavam de despesas (e assim não há que se falar em dedutibilidade), de outro, o ingresso dos valores advindos do Consórcio INTERPAR para fins de repasse também não corresponderam à receita da SETEC, e assim deveriam ser excluídos do lucro real

É no mínimo contraditória a afirmação da Recorrente Setec. Em um primeiro momento, contesta a glosa feita pela fiscalização, de despesa que o próprio contribuinte escriturou em sua contabilidade e depois deduziu da base de cálculo do IRPJ e da CSSL, como se aquela despesa fosse útil e necessária ao negócio. Logo após, afirma que "de fato, não se tratam de despesas, e por isso não convém discutir a respeito da sua dedutibilidade, vez que estes valores não trafegaram, efetivamente, pelo resultado da empresa".

É preciso o acórdão recorrido quando afirma, neste ponto, o seguinte:

Ora, foi a impugnante que escriturou, classificou esses pagamentos como serviços que nunca existiram como despesas operacionais.

Por sua vez, a fiscalização ao verificar o equívoco nesse procedimento corretamente glosou essas despesas e corrigiu a base de cálculo.

É de se destacar que a fiscalização concluiu que esses serviços nunca existiram, impedindo sua classificação como despesas operacional, por que a impugnante e os prestadores de serviços não conseguiram produzir prova alguma sobre a existência da prestação do serviço, apesar das várias e várias chances dadas.

Não há reparos a se fazer na decisão recorrida, até mesmo porque a Recorrente não trouxe aos autos qualquer prova no sentido de que os serviços foram efetivamente prestados.

Pelo exposto, REJEITA-SE também este ponto dos Recursos Voluntários.

DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS HAVIDAS NOS CONTRATOS FIRMADOS COM AS EMPRESAS TRUMP CONSULTORIA, REPRESENTAÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA., MIL CONSULTORIA E ASSESSORIA LTDA. E LGC CONSULTING CONSULTORIA E GESTÃO EMPRESARIAL LTDA.

Como se depreende do TVF, o agente fiscal concluiu pela impossibilidade de prestação dos serviços supostamente contratados pela Recorrente Setec junto às empresas Trump Consultoria, Representações e Participações Ltda., Mil Consultoria e Assessoria Ltda. e LGC Consulting Consultoria e Gestão Empresarial Ltda.

O que se verifica daquele Termo de Verificação Fiscal é que o contribuinte, ante a dúvida quanto a efetiva prestação dos serviços pelas empresas em referência, foi intimado em diversas oportunidades para comprovar esses, mas não o fez.

Por outro lado, a fiscalização demonstrou que, além de não ter tido a comprovação efetiva da prestação de serviços, os valores gastos com estes eram completamente desproporcionais às receitas operacionais declaradas pela empresa. Veja a conclusão a que chegou o agente autuante:

4.1.13. Despesas da Setec com Trump Assessoria, MIL Consultoria e LGC Consulting

Como relatamos nos subitens 3.1.10 a 3.1.12 e 4.1.10 a 4.1.12 deste termo, constata-se que a Setec contratou os serviços de consultoria da Trump Assessoria, MIL Consultoria e LGC Consulting num curto intervalo de tempo entre eles. Os respectivos contratos foram datados de 22/07/13, 01/08/13 e 08/10/13, ou seja, num intervalo de cerca de dois meses e meio.

O custo dos serviços contratados com essas empresas foi o seguinte: a) Trump Assessoria:

R\$ 1.400.000,00; b) MIL Consultoria: R\$ 1.110.974,29 e c) LGC Consulting: R\$ 1.220.710,00, totalizando R\$ 3.731.684,29, os quais foram desembolsados entre os meses de outubro e novembro de 2013, sendo R\$ 1.228.163,29 em outubro, R\$ 2.138.166,00 em novembro e R\$ 365.355,00 em dezembro.

Elaboramos a planilha abaixo, com suporte nos dados contábeis da Setec, demonstrando os resultados mensais da empresa no ano-calendário de 2013 e detalhando as despesas com serviços de consultoria de determinados fornecedores nesse período:

(...)

Observa-se que em 2013 o total de receitas brutas da Setec foi de cerca de R\$ 9,9 milhões, sendo que no período de Maio a Dezembro daquele ano a receita mensal foi de R\$ 740.000,00.

Essa receita referia-se ao suposto licenciamento da marca Setal para a SOG - Óleo e Gás S.A., empresa de propriedade de familiares de Augusto Mendonça.

Em 2013 apenas com as supostas “consultorias” prestadas pelas empresas de Augusto Mendonça e seus familiares, MSML, Sinergia, Energex, Yellowwood e Pataccas, a Setec dispendeu o mesmo valor das receitas brutas declaradas, ou seja, R\$ 9,9 milhões.

Com as “consultorias” contratadas junto à IS Marketing, MIL Consultoria, Trump Assessoria e LGC Consulting, dispendeu outros R\$ 5,3 milhões. Entre as despesas com consultorias das empresas do grupo familiar de seus controladores e com as das empresas ora nominadas, a Setec incorreu em dispêndios no valor de R\$ 15,3 milhões, ou seja, cerca de 155% (cento e cinquenta e cinco por cento) do valor das receitas brutas do ano de 2013.

Para a fiscalização é desprovido de qualquer sentido lógico, diante da escassez de receitas operacionais, a contratação pela Setec de consultorias com objetivos genéricos e custos incompatíveis com a suposta realidade econômico-financeira da empresa. *Esse contexto, aliado às demais evidências já apontadas em cada caso em particular, corrobora a conclusão de que tais serviços eram fictícios e nunca foram prestados à Setec.(destacou-se)*

Em seus Recursos Voluntários os Recorrentes alegam a impossibilidade de a fiscalização desconsiderar o negócio jurídico, sem que haja qualquer imputação de dolo ou fraude nas demonstrações contábeis. Por outro lado, arrimam a sua defesa na suposta presunção de veracidade da escrita contábil, nos termos definidos pelo artigo 923 do RIR/99.

Contudo, entende-se que caberia aos Recorrentes, tendo em vista a dúvida quanto à efetiva prestação dos serviços levantada pela fiscalização, comprovar que estes foram efetivamente prestados. Mas não houve prova neste sentido. Como muito bem colocado no acórdão recorrido, apesar de ter lhe sido dada a oportunidade de produção de provas, o contribuinte não o fez. Veja-se o que constou daquela decisão, que adota-se aqui como razão de decidir:

Continuando, a impugnante discorda da conclusão fiscal sobre a indedutibilidade das despesas decorrentes do contrato firmado com a TRUMP, MIL e LGC envolvendo a prestação de serviços, assim como defende a inviabilidade de exigência de IRRF por pagamento sem causa, pois, em síntese, a impugnante alega que a fiscalização critérios completamente subjetivos para desclassificar os contratos, utilizando indevidamente de norma antielisiva insculpida no parágrafo único, do art. 116 do CTN.

Esclarecemos a impugnante que o que houve, de fato, foi uma glosa, glosa esta baseada na absoluta falta de provas da efetiva prestação dos serviços, configurada pela fiscalização após várias e várias oportunidades para que a impugnante provasse que as despesas foram reais, contudo, nada foi provado.

A propósito, os custos e as despesas operacionais efetuadas pelas pessoas jurídicas podem ser dedutíveis ou indedutíveis na apuração do lucro real.

O artigo 290 do RIR/1999 determina que o custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente, o custo de aquisição de matérias primas e quaisquer outros bens e serviços aplicados ou consumidos na produção.

Já o artigo 299 do RIR/1999 fixa as condições para que as despesas operacionais sejam dedutíveis na determinação do lucro real, isto é, “são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora”, entendendo-se como necessárias as pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

Nesse contexto, o Parecer Normativo CST nº 32/1981 definiu o conceito de despesa necessária dizendo que o “gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela operação das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos”. Portanto, não restando provado que as despesas ocorreram, estas devem ser glosadas.

Neste ponto, portanto, também REJEITA-SE as alegações dos Recorrentes.

DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS HAVIDAS NOS CONTRATOS FIRMADOS COM A ENERGEX, SINERGIA, YELLOWWOOD, MSML E PATACCAS.

Os recorrentes questionam a glosa de despesas pelo Fisco, relacionadas à notas fiscais emitidas pelas empresas **Energex, Sinergia, Yellowwood, Msml e Pataccas**, pertencentes ao grupo familiar do Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto.

Sustentam os recorrentes, *verbis*:

155. As acusações fiscais são lacônicas, neste passo, pois não há razões de ordem lógica para desclassificar os documentos apresentados pelo contribuinte com amparo unicamente na relação de parentesco entre os titulares das empresas. O fato de haver prestação de serviços entre empresas pertencentes a parentes não é, por si só, fundamento para a desconsideração do negócio jurídico, sobretudo quando a receita decorrente desses serviços foi integralmente tributada na empresa beneficiária. Custa acreditar que tivesse havido o cometimento de ilícito fiscal com o propósito de pagar impostos, já que sob esta ótica nenhum benefício decorreria desse procedimento.

156. O v. acórdão justifica a autuação pelo singelo fato de não haver empregados contratados por parte das empresas prestadoras de serviço, mas como tais serviços consistiam em atividades de consultoria, os quais são passíveis de serem exercidas pelos próprios sócios das empresas, é certo que a

premissa erigida pela d. autoridade julgadora resta desnaturada.

157. Conforme preleciona o art. 142 do CTN, o dever de demonstrar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é, privativamente, da autoridade fiscal. Ausente qualquer materialidade do ilícito praticado, deve prevalecer a validade dos negócios com respaldo nas notas fiscais de serviço emitidas e a comprovação dos pagamentos líquidos já descontados os tributos incidentes na fonte (PIS, COFINS, IRF e CSL), bem como o pagamento do imposto sobre serviços (ISS).

Refutam, também, a aplicação da multa qualificada, ante a falta de comprovação de dolo na conduta descrita no auto de infração.

A decisão de primeiro grau, assim se pronunciou sobre as alegações, *verbis*:

O sujeito passivo foi reiteradamente intimado a comprovar a efetiva prestação de serviços que lhe teriam sido prestados no período sob fiscalização por diversas empresas, incluindo-se a Energex, Yellowwood, Pataccas, Sinergia, MSML assim como a fornecer documentação identificando os técnicos que realizaram os trabalhos. Todavia, nada apresentou a esse respeito.

Em consulta ao sistema GFIP, a fiscalização constatou que a Energex, Pataccas, Sinergia, MSML não informaram a existência de nenhum vínculo empregatício no período de Janeiro de 2010 a Dezembro de 2013.

Em consulta ao sistema GFIP a fiscalização constatou que a Yellowwood não informou a existência de nenhum vínculo empregatício desde a data em que emitiu a primeira nota fiscal de prestação de serviços para a SETEC, isto é, do mês de Agosto de 2011 até Dezembro de 2013.

No que tange ao mérito das glosas, mais uma vez se constata a ausência de qualquer comprovação por parte dos recorrentes quanto à efetiva prestação dos serviços, conforme destacado no TVF.

Na descrição feita pela autoridade fiscal, com relação às despesas escrituradas para as empresas acima referidas, constata-se em comum que, além de não serem apresentadas quaisquer provas da prestação dos serviços supostamente contratados, nenhuma das empresas apresentava estrutura técnica, administrativa ou operacional para a prestação de serviços e eram todas controladas por pessoas da família Ribeiro de Mendonça que controla a empresa Setec, ora Recorrente.

Assim, entende-se como correta a glosa das despesas acima apontadas, e, por isso, VOTA-SE por NEGAR PROVIMENTO AOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS também neste ponto.

DA MULTA QUALIFICADA

No que tange à aplicação da multa qualificada, não há reparos a se fazer na decisão proferida pela d. DRJ de Brasília. Assim, se adota na presente decisão as razões de decidir daquele acórdão, como autoriza do § 3, do artigo 57 do RICARF:

***Quanto à qualificação da multa**, em vários pontos a impugnante alega que não houve comprovação cabal da ocorrência de dolo, o que impossibilita a aplicação da multa qualificada.*

*Ponto interessante constante da defesa é que a impugnante alega: “Não se desconhece que houve pagamentos **de vantagens ilícitas** nos episódios investigados naquela operação, mas não se pode a partir dessa constatação considerar que, automaticamente, também houve dolo no sentido fiscal, a ensejar a aplicação da penalidade majorada.”*

A qualificação da multa de ofício foi realizada nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14, da Lei nº 11.488/07, uma vez que constada a ocorrência dos casos previstos nos art. 71, 72, e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

O parágrafo 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, dispõe da seguinte forma:

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.

Por sua vez, o art. 72 e da Lei nº 4.502/64, tem a seguinte redação:

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

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

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

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

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

Nos presentes autos, o sujeito passivo procurou modificar as características essenciais dos fatos geradores, ao tratar os custos e despesas contabilizados e os pagamentos efetuados

como legítimos e necessários, com causa e em retribuição a operações comprovadas.

Todavia, como demonstrado, as operações que originaram os pagamentos não foram comprovadas e os documentos de suporte apresentados eram ideologicamente falsos. Os contratos se referiam a serviços fictícios, fato em grande parte já reconhecido pelo responsável Augusto Mendonça em sua delação premiada, firmada perante o Poder Judiciário.

O sujeito passivo contabilizou as despesas e custos associados a esses pagamentos como dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL a pagar, reduzindo dolosamente o montante devido desses tributos.

A jurisprudência administrativa já se manifestou sobre o tema, a saber:

MULTA QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – DESPESAS FICTÍCIAS – MAJORAÇÃO DE DESPESAS EXISTENTES – CONLUÍO COM O CONTADOR – PROCEDÊNCIA – É justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Comprovado que o contribuinte, reiteradamente, criou despesas fictícias ou majorou despesas existentes, tudo aliado ao conluio com o contador responsável pelo preenchimento da declaração, é de se manter a qualificação da multa de ofício. Recurso voluntário provido parcialmente. 1º Conselho de Contribuintes / 6a. Câmara / ACÓRDÃO 106-17.132 em 10.10.2008. Publicado no DOU em: 18.12.2008.

Dessa forma, com a dedução de despesas sabidamente inexistentes torna-se evidente o caráter doloso do sujeito passivo.

Ainda em relação ao caráter doloso, conforme já relatado a presente fiscalização também é um desdobramento do enorme esforço que está sendo desenvolvido pelo MPF, Polícia Federal, Receita Federal e outros órgãos federais no âmbito da denominada Operação Lava Jato.

A SETEC, administrado por Augusto Mendonça, seu principal executivo de fato, agindo de forma consciente, deliberada, organizada, meticulosa e reiterada pagou propinas, ou eufemisticamente, “vantagens indevidas”, a agentes públicos para assegurar sua participação em licitações promovidas pela Petrobrás e, desse modo, contribuiu para fraudá-las.

Parte dessas ações fraudulentas e criminosas foi reconhecida por Augusto Mendonça nos Termos de Colaboração Premiada firmados perante o MPF e nos Acordos de Leniência celebrados com o MPF e o CADE, subscritos por Augusto Mendonça, por ex

e atuais executivos de algumas das empresas de seu grupo empresarial e pelas próprias empresas.

As denúncias oferecidas pelo MPF à Justiça Federal do Paraná contra Augusto Mendonça e outros, pela prática dos crimes de corrupção, lavagem de capitais e quadrilha, são objeto dos processos penais nº 5012331-04.2015.4.04.7000 e 5019501-27.2015.4.04.7000.

As denúncias foram aceitas pelo juízo competente e nas manifestações de defesa apresentadas por Augusto Mendonça em ambos os processos o mesmo confirmou todas as acusações, tornando-se réu confesso dos ilícitos que lhe foram atribuídos.

Destaca-se que a SETEC é empresa do grupo empresarial de Augusto Mendonça e gerida pelo próprio empresário. A SETEC é controlada integral da PEM Engenharia, uma das empresas em que Augusto Mendonça mantém participação societária.

O Consórcio Interpar celebrou contratos fictícios de prestação de serviços e locação de equipamentos com a SETEC para possibilitar o escoamento dos recursos destinados ao pagamento das propinas. A SETEC de posse desses recursos celebrou outros contratos fictícios de prestação de serviços e locação de equipamentos com diversas outras empresas de fachada, de forma que os valores fossem redistribuídos aos diversos beneficiários.

Destaca-se, também, que todas essas empresas que receberam os pagamentos realizados pela SETEC, exceto uma, pertencem a Augusto Mendonça, sócio quotista da Pem Engenharia, controladora da SETEC, ou a familiares de Augusto Mendonça e Roberto Ribeiro de Mendonça, o outro sócio da PEM Engenharia. É o caso dos pagamentos efetuados à Energex, Yellowwood, Pataccas, etc.

Os fatos relatados comprovam cabalmente que as ações da SETEC foram intencionais e deliberadas, fruto de planejamento, organização e execução metódica com a finalidade de drenar recursos da SETEC para transferi-los às empresas de propriedade de Augusto Mendonça e de seus familiares.

As condutas descritas se enquadram perfeitamente nas definições legais de sonegação, fraude e conluio como dispõem os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

O sujeito passivo agiu de forma a impedir que a autoridade fazendária tivesse conhecimento dos fatos geradores dos tributos apurados, caracterizando a sonegação, ao intencionalmente contabilizar como custos e despesas dedutíveis valores sabidamente correspondentes a serviços que não foram prestados e ao pagamento de vantagens ilícitas e sem causa.

Por tudo isso, mais de que provada a conduta dolosa, e assim, justificada a multa qualificada.

DO PEDIDO DE PERÍCIA

Ao final do seu recurso, os Recorrentes insistem na necessidade de realização de prova pericial, para comprovar a prestação dos serviços relativos aos "*contratos de prestação de serviços de consultoria celebrados com a TRUMP Consultoria, Representações e Participações LTDA, MIL Consultoria e Assessoria LTDA., LGC CONSULTING Consultoria e Gestão Empresarial LTDA.*"

Assim, além de renovarem o pedido e reproduzirem os quesitos indicados nas Impugnações Administrativas, alegam que a decisão de piso, ao indeferi a produção da prova pericial, foi contraditória, "*pois justifica a negativa com base em suposta ausência de prova documental sobre a efetiva prestação dos serviços, indicando que a elaboração de prova pericial está condicionada à apresentação anterior de outras provas, em clara afronta ao art. 18 do Decreto n.º 70.235/72*".

Não assiste razão aos Recorrentes.

Como muito bem assentado na decisão proferida pela DRJ, caberia ao contribuinte, ao ser instado pela fiscalização (ou até mesmo em sede de Impugnação), comprovar que os serviços foram, de fato, prestados.

Entretanto, os Recorrentes não trouxeram aos autos qualquer elemento (documentos, em especial), que pudesse comprovar que aqueles serviços foram prestados. Se ativeram a argumentações genéricas e sem qualquer lastro comprobatório.

É sabido que o processo administrativo tributário é regido por diversos princípios, dentre eles o da Verdade Material. Desta feita, o julgador deve sempre buscar a verdade e, portanto, além das provas acostadas aos autos, pode buscar outros elementos para a formatação do seu entendimento. É permitido ao julgador administrativo, inclusive, ao contrário do que ocorre nos processos judiciais, não ficar restrito ao que foi alegado, trazido e provado pelas partes, devendo sempre buscar todos os elementos capazes de influir em seu convencimento.

Contudo, uma perícia só se justifica quando há controvérsia que demande um exame técnico especializado, o que não é o caso dos autos. O que os Recorrentes pretendem com a realização de uma perícia é tentar comprovar o que deveria ser comprovado com documentos. E, se estes tivessem sido apresentados, havendo necessidade de confirmação de alguma questão técnica, aí sim se justificaria a produção da prova requerida, o que não é o caso.

Assim, rejeita-se o pedido de realização de prova pericial.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de AFASTAR AS PRELIMINARES de nulidade por erro indicação do sujeito passivo, de nulidade da decisão de primeiro grau, e, no mérito, de DAR PROVIMENTO PARCIAL aos recursos voluntários interpostos, para cancelar a exigência de IRRF sobre os pagamentos efetuados referentes às glosas de despesas, cujos pagamentos foram considerados sem causa, além de afastar a aplicação da multa de isolada pelo não recolhimento das estimativas, exigida de forma concomitante com a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias

Voto Vencedor

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Redator designado

Não obstante as judiciosas ponderações do D. Relator, ousou discordar, apenas de dois pontos abordados por seu voto, mormente quanto a exigência do IRFonte, realizado como decorrência da aplicação dos preceitos do art. 61 da Lei 8.981/95, e quanto a multa isolada, imposta por falta de recolhimento das estimativas mensais, cobrada conjuntamente com a multa de ofício.

E, sobre tais temas, passo a expor as minhas razões de decidir.

I - O IRFonte exigido a partir da identificação de pagamentos realizados à terceiros, sem demonstração de sua causa.

De imediato, me distancio da premissa adotada pelo D. Relator, segundo o qual a simples exigência do IRPJ e da CSLL, por conta das glosas realizadas, afastaria, **de per si**, a aplicação dos preceitos do art. 61 da Lei 8.981.

De fato, a concomitância em questão (apontada pelo recorrente como *bis in idem*) não é razão, **se tomada isoladamente**, para afastar a exigência do IRFonte, até por uma lógica sistêmica... se, em uma ação fiscal, constata-se a dedução, pelo contribuinte, de despesas pela contratação de serviços ou pela aquisição de mercadorias em que a operação não resta demonstrada (isto é, sem a prova da efetiva prestação de serviços ou aquisição de mercadorias), a própria causa do pagamento informado desaparece... isto é, os motivos pelos quais o contribuinte entregou a terceiro determinado valor se tornam obscuros o que, a teor dos preceitos da norma legal citada alhures, tipifica de forma hialina um de seus núcleos típicos: pagamento sem causa demonstrada.

As ressalvas que tenho em casos em que se observa a exigência do IRPJ e da CSLL, por glosa de despesas, e, ao mesmo tempo, se cobra o IRFonte com espeque no art. 61, ora analisado, cingem às situações que este último tributo é lançado de forma automática, como consequência de registros contábeis que dão conta da realização, v.g., de créditos na conta caixa das empresas.

Ora, vejam bem, o creditamento nesta conta contábil, como contrapartida das contas de ativo (estoques) e/ou passivos (obrigações perante terceiros), é consequência lógica do registro de despesas pretensamente (in)dedutíveis, **e não um prova, concreta e objetiva** da ocorrência de um pagamento (lembrem-se que o próprio art. 923 do antigo RIR - art. 967 do diploma atualmente em vigor - atribui à escrita contábil força *probandi* se e quando lastreada em documentos idôneos).

Em outras palavras, somente me oponho à cobrança do IRFonte, cumuladamente com o IRPJ e a CSLL, exigidos em decorrência da glosa de despesas, se, e quando, não comprovado, nos autos, o efetivo pagamento incorrido pelo contribuinte (ou seja, quando a exigência do IRFonte seja mera decorrência automática, v.g., do registro de créditos

em conta-caixa). Outra interpretação, resultaria em assunção de presunção quanto a ocorrência do fato-típico em caso em que a lei não preconiza o uso desta mesma presunção...

Se, outrossim, for demonstrado por meio de extratos bancários, cópias de cheques ou de comprovantes de transferência o pagamento das despesas (efetivo dispêndio de numerário e não mero registro contábil), e não for comprovado, pelo contribuinte, a efetiva prestação dos serviços, ou aquisição de mercadorias, como já alertei, entendo ser cabível a exigência do IRFonte.

E este, diga-se, é exatamente o caso dos autos, já que os pagamentos que deram causa à cobrança do IRRF se encontram efetiva e concretamente comprovados (inclusive pelo próprio contribuinte) neste feito.

Por estas razões entendi correta a exigência.

II - Da multa isolada por falta de pagamento de estimativas e a cobrança, cumulativa, de multa de ofício.

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

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

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

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

(...)

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

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

Notem que o artigo não se utiliza da partícula alternativa "ou" para qualificar as penalidades ali descritas, nem tampouco vincula a multa isolada à multa de ofício, como fazia o § 4º da Lei 9.430 em sua redação originária. E, mais que isso, afirma textualmente a exigência da penalidade isolada, **mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa**, do que se extrai duas conclusões:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Até que haja um definitivo e concreto posicionamento da Jurisprudência Judicial sobre o tema, o fato é que a Lei 9.430 permanece incólume e plenamente aplicável. Nesta esteira, se até o advento da Lei 11.488/07 não havia uma previsão específica que autorizasse a cumulação destas penalidades, com a redação atual do art. 44, I e II, não vejo como refugir à literalidade do texto legal, sendo cabível, pois, com todas as críticas morais e de validade constitucional cabíveis, a exigência cumulada das penalidades..

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

III - Conclusões.

A luz do exposto, e divergindo do D. Relator somente quanto aos dois pontos acima manifestados, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca